

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي



جامعة الدكتور يحي فارس

معهد العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

عنوان المذكرة

أدوات مراقبة التسيير و دورها

في أمثلية التسيير في المؤسسة الاقتصادية

دراسة حالة مجمع صيدال

مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة ليسانس
في قسم علوم التسيير
التخصص : مالية

تحت إشراف الأستاذ :

* كمال زواق

من إعداد الطالبة:

■ قربة محبلة

■ فراح امينة

السنة الجامعية : 2014-2015

الهداء عبلة

يامن افتقدك منذ الصغر

يامن يرتعش قلبي لذكرك

يامن اودعتني للحياة اهديك هذا البحث ابي رحمة الله عليه

الى اليد الطاهرة التي ازلت من امامنا اشواك الطريق

الى من رسمت المستقبل بخطوط من الامل والثقة

الى ينبوع الصبر والتفاؤل

الى كل من في الوجود بعد الله ورسوله امي الغالية

الى سندي وقوتي وملاذي بعد الله

الى من اثروني على نفسهم

الى من علموني علم الحياة اخواتي (بمينة ، خديجة ، نورة ، فتحية ، رشيدة ، حدة ، نوال ، حميدة و

سامية ، حنان)

الى من اظهروا لي ماهو اجمل من الحياة اخوتي (محمد ، رفيق ، حمزة)

الى الذين لم يتركوني لحظة وكانو الاصدقاء والى اخوة و ابناء الاخت (يونس ، كريم ، رحيل ، نسرين)

الى الذين لاتخلو الحياة من دونهم كتاكت العائلة

الى من تذوقت معهم اجمل اللحظات

الى من سأفتقدهم... وأتمنى ان يفتقدوني

الى من جعلهم الله اخوتي بالله...ومن احببتهم بالله صديقاتي (سعاد ، سمية ، مروة ، مريم ، وفاء ،

بتول ، نعيمة ، فاطمة الزهراء)

الى رفيقة دربي و توأم روحي وصاحبة القلب الطيب الى من شاركتي هذا العمل أمينة

الى كل من ساعدني في هذا العمل... كل الشكر والامتنان.

عبلة

الهداء أمينة

الى من جرع الكأس فارغا ليستقيني قطرة حب

الى من كلت أنامله ليقدم لنا لحظة سعادة

الى من حصد الاشواك عن دربي ليمهد لي طريق العلم

الى القلب الكبير... الى أبي العزيز .

الى من ارضعتني الحب والحنان

الى رمز الحب وبلسم الشفاء

الى من بوجودها اكتسب قوة ومحبة

الى القلب الناصع بالبياض... الى ماما الغالية .

الى القلوب الطاهرة والرقيمة والنفوس البريئة الى رياحين حياتي اخواتي

(مروة ، ندى ، يسرى)

الى من ارى التفاؤل بعينيه والسعادة في ضحكته

الى شعلة الذكاء والنور

الى الوجه المفعم بالبراءة ... الى اخي الوحيد (سيد احمد)

الى الاخنتين اللتين لم تلدهن امي الى ينابيع الصديق الصافي

الى من معهما سعدت (فلة ، خديجة)

الان تفتح الاشرعة وترفع المرساة لتنتطلق السفينة في عرض بحر واسع مظلم هو بحر الحياة وفي هذه

الظلمة لا يضيء

إلا قناديل الذكريات الاخوة البعيدة الى الذين أحببتهم وأحبوني صديقاتي (خلود ، سمية ، سعاد)

الى من علمني معاني الحياة ، الى الذي شاركني مشواري الى الذي تركته في الاخير ليحضى بالكثير

(زكرياء) و والديه الكريمين

أمينة

التشكرات

في مثل هذه اللحظات يتوقف اليراع ليفكر قبل ان يخط الحروف ليجمعها في كلمات ... تتبعثر
الاحرف وعبئا ان نحاول تجميعها في سطور سطورا كثيرة تمر في الحبل ولا يبقى لنا في نهاية المطاف الى
قليلاً من الذكريات وصور تجمعا برفقاء كانوا الى جانبنا.

فواجب علينا شكرهم ووداعهم ونحن نخطو خطواتنا الاولى في عمار الحياة.

ونخص بجزيل الشكر والعرفان الى كل من اشعل شمعة في دروب عملنا والى من وقف على المنابر وأعطى
من حصيلة فكره لينير دربنا ، الى الأساتذة الكرام في كلية العلوم الاقتصادية و التجارية وعلوم التسيير .
ونوجه بالشكر الجزيل الى أستاذنا : زواق كمال .

الذي تفضل بالإشراف على هذا البحث فجزاه الله عنا كل خير ، على حرصه الدائم ونصائحه القيمة
وسعة ورحب صدره لنا ، فله منا كل التقدير والاحترام ...

ولا يمكننا أن ننسى فضل وعطاء أساتذتنا الكرام الذين لم ييخلوا علينا بالعطاء الى الأساتذة الكرام :
علوطي لمين ، بوشنافة ميسوم ، حمادي نبيل .

قائمة الجداول

الصفحة	عنوان الجدول	رقم الجدول
77	المؤشرات المالية	1
92	التصنيف الاولي للاقسام بفرع انتبيوتيكال	2
93	توزيع التكاليف على مختلف المنتجات بفرع انتبيوتيكال	3
93	المرحلة النهائية في توزيع التكاليف بفرع انتبيوتيكال	4
94	حساب التكاليف الثابتة والمتغيرة .	5

قائمة الأشكال

الصفحة	عنوان الشكل	رقم الشكل
13	مسار عملية التسيير	01
20	العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط	02
21	التكاليف المتغيرة للوحدة	03
22	التكاليف الثابتة	04
22	التكاليف الثابتة للوحدة الواحدة	05
60	المراحل الأساسية في اعداد لوحة القيادة	06
67	مكونات لوحة القيادة	07
83	المهيكل التنظيمي لمجمع صيدال	08
88	المهيكل التنظيمي لفرع انتبوتيكال بالمدينة	09
100	المهيكل التنظيمي لخلية التدقيق التحليل ، التركيب	11
101	مراحل اعداد لوحة القيادة في فرع انتبوتيكال	12

قائمة المحتويات

I.....	التشكر.....
	الإهداء
II.....	1
III.....	2 الإهداء
IV.....	قائمة الجداول
V.....	قائمة الاشكال
VI.....	قائمة المحتويات
أ.....	مقدمة عامة.....

الفصل الأول : المحاسبة التحليلية ضمن أدوات مراقبة التسيير .

07	المبحث الأول : وظيفة مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية.....
14.....	المبحث الثاني:المحاسبة التحليلية كأداة من أدوات مراقبة التسيير.....
24.....	المبحث الثالث : دور المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير.....

الفصل الثاني : الموازنات التقديرية ضمن أدوات مراقبة التسيير

37.....	المبحث الأول : مدخل عام للموازنات التقديرية.....
42.....	المبحث الثاني : شروط إعداد الموازنات التقديرية ومزاياها وسلبياتها.....
46.....	المبحث الثالث : الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية.....

الفصل الثالث : لوحة القيادة ضمن أدوات مراقبة التسيير .

54.....	المبحث الأول : ماهية لوحة القيادة.....
61.....	المبحث الثاني : أنواع لوحة القيادة.....
69.....	المبحث الثالث : المؤشر كمكون أساسي للوحة القيادة.....

الفصل الرابع : دراسة حالة مجمع صيدال .

81.....	المبحث الأول : تقييم مجمع صيدال
86.....	المبحث الثاني :تقديم فرع المضادات الحيوية
91.....	المبحث الثالث :دراسة حالة محوع صيدال
107.....	الخاتمة العامة :
113.....	قائمة المراجع
117.....	الفهرس

مقدمة عامة

من أجل تحقيق تنمية اقتصادية شاملة , اهتمت الدول بتشديد المصانع والمؤسسات في محاولة للازدهار الاقتصادي .

تمتلك المؤسسات اهمية بالغة في البنية الاقتصادية لأي بلد باعتباره الاساس في اي اقتصاد وذلك لكونها المصدر الاساسي لإنتاج السلع والخدمات التي تحقق رفاهية المجتمع , كما ان ازدهار وتطور اي دولة في حل مجالات الحياة مرتبطة بصفة اساسية بمدى نجاح وفعالية سياستها الاقتصادية المتبعة في سبيل تحقيق التنمية لكافة القطاعات , حيث اصبح يقاس تطور او تخلف الدول بناء على اقتصادها .

ولقد تعرضت عدة مؤسسات الى عملية الهيكلة عدة مرات من جراء تعرضها للإفلاس , إلا ان عملية الهيكلة هذه لم تأت ثمارها ويرجع ذلك الى ضعف كفاءة الادارة التي تقوم بعملية التسيير وسوء المراجعة او ضعف نظام مراقبة التسيير فيها , ومنه اولت اهمية بالغة لنظام مراقبة التسيير , حيث الزمت مؤسساتها بتدعيم هيكلها الداخلية بأنظمة مراقبة التسيير لجميع نشاطاتها .

ان الاهتمام البالغ بالرقابة التسييرية ادى الى ظهور نظام متطور هدفه الاساسي هو فرض رقابة كاملة وشاملة هذا النظام هو نظام مراقبة التسيير .

يعتبر نظام مراقبة التسيير من الانظمة الهامة داخل المؤسسة لذلك يجب ان يطبق بشكل صحيح .

ان اي نظام مهما كان نوعه يعتمد في تطبيقه على جملة من الادوات التي تساعد في تأدية وظيفته والقيام بدوره الاساسي الذي وجد من اجله لذلك يعتمد نظام مراقبة التسيير باعتباره نظام كباقي الانظمة داخل المؤسسة على جملة من الادوات التي ساهمت هي الاخرى في تثبيت ركائزه داخل المؤسسة واصبح من الانظمة الضرورية التي لايمكن الاستغناء عنها وبينت المسار الذي يجب ان يتبع لتأدية الوظائف المنسوبة اليه وتعتبر الادوات التي يعتمد عليها نظام مراقبة التسيير من اهم الادوات الموجودة داخل المؤسسة.

الاداة الاولى التي يعتمد عليها نظام مراقبة التسيير هي المحاسبة التحليلية التي تعتبر هي الاخرى نظام قائم بحد ذاته وتعتمد المحاسبة التحليلية على جملة من القواعد والأدوات اي انها نظام محكم يمكن الاعتماد عليه , ومن هنا تتجلى الاهمية البالغة لهذه الاداة في مراقبة التسيير .

و الاداة الثانية لهذا النظام هي الموازنات التقديرية التي لاتقل اهمية عن المحاسبة التحليلية فهي الاخرى تقوم على جملة من القواعد المتعارف عليها والي لايمكن ان تتغير من المؤسسة الى اخرى مما يجعل استعمالها سهلا ودقيقا للغاية .

اما الاداة الثالثة تتمثل في لوحة القيادة التي هي الاخرى لها علاقة بباقي الانظمة الاخرى الموجودة داخل المؤسسة بباقي الانظمة الاخرى الموجودة داخل المؤسسة تحكم وتحكم بها وبمجرد الرجوع والنظر الى الادوات المستعملة في نظام مراقبة التسيير تتجلى الاهمية البالغة له داخل المؤسسة .

الإشكالية :

انطلاقا مما تم طرحه يمكننا بلورة إشكالية الدراسة في الآتي :

- الى أي مدى يمكن ان تساهم أدوات مراقبة التسيير في تحقيق الامثلية التسييرية داخل المؤسسة ؟

ولتحليل هذه الاشكالية يمكننا طرح الأسئلة الفرعية التالية:

- ماذا نعني بنظام الرقابة في المؤسسة , وما هي خصائص النظام الرقابي الفعال ؟
- ماذا نقصد بأدوات مراقبة التسيير ؟
- كيف يتم استخدام ادوات مراقبة التسيير داخل المؤسسة الاقتصادية ؟
- ماهو دور هذه الادوات في مراقبة التسيير؟

الفرضيات :

للإجابة على الاشكالية الرئيسية والاسئلة الفرعية يمكننا طرح الفرضيات التالية :

- ادوات مراقبة التسيير من الادوات الهامة التي تستعمل في مراقبة التسيير ولها دور فعال في رقابة المؤسسات الاقتصادية .
- تساعد ادوات مراقبة التسيير في تحقيق امثلية التسيير داخل المؤسسة .
- ان اهم ادوات مراقبة التسيير هي المحاسبة التحليلية ونظام للموازنات التقديرية ولوحة القيادة .

- يمكن تعريف مراقبة التسيير على أنه هيئة في مؤسسة مهمتها تصميم نظام المعلومات بإجراءاته التنظيمية الرسمية ومقاييسه العقلانية وفعالية نظام المعلومات وتحسينه مما يسمح للمؤسسة أن تحسن أدائها بصفة مستمرة.

اسباب اختيار الموضوع :

من الاسباب التي دفعتنا لاختيار هذا الموضوع مايلي :

- طبيعة التخصص وحب البحث في كذا مواضيع .
- الأهمية البالغة التي يكتسبها موضوع مراقبة التسيير وخصوصا في قيادة استراتيجية المؤسسة.
- التطور الحاصل في مجال أدوات مراقبة التسيير من التقليدية الى الحديثة.

أهداف البحث :

تتمثل أهداف هذا البحث فيما يلي :

- دراسة منهج مراقبة التسيير ومعرفة ادواره وادواته
- دراسة وتحليل ادوات مراقبة التسيير ومعرفة مكوناتها .
- ابراز الدور الذي تلعبه وظيفة مراقبة التسيير في تحقيق الأمثلية التسييرية داخل المؤسسة .

أهمية الموضوع :

تستهدف هذه الدراسة وظيفة أساسية من وظائف المؤسسة المتمثلة في مراقبة التسيير , باعتبارها أداة هامة في الإدارة تساعدها كثيرا خصوصا في مجال التسيير و اتخاذ القرارات ، و هذه الوظيفة التي يعتمد عليها لن يكون باستعمال مجموعة من الادوات اهمها المحاسبة التحليلية و نظام الموازنات التقديري ولوحة القيادة وغير هذا ممن الادوات ارتائنا ان نحصر محاور الدراسة في بعض هذه الادوار وهذا لما لها من اهمية في تحقيق امثلية التسيير داخل المؤسسة .

منهجية البحث :

- اعتمدنا في هذا البحث على المنهج الوصفي المتعلق بالجانب النظري و المنهج التطبيقي في دراسة حالة مجمع صيدال.

هيكل الدراسة:

تم تقسيم الدراسة الى اربعة فصول :

الفصل الأول : تناولنا فيه مفهوم مراقبة التسيير ووظائفه وأهدافه ومكانة ومسار وظيفة مراقبة التسيير كما تناولنا ماهية المحاسبة التحليلية وطرق حساب التكاليف وسعر التكلفة وكيفية استخدامها في مراقبة التسيير .

الفصل الثاني : تناولنا فيه مفهوم الموازنات التقديرية وخصائصها ومراحل اعدادها وكيفية استخدامها في مراقبة التسيير .

الفصل الثالث : تناولنا في هذا الفصل مفاهيم حول لوحة القيادة ومحتواها ومجموعة من المؤشرات الخاصة بها وأنواعها ودور لوحة القيادة في مراقبة التسيير .

الفصل الرابع : تناولنا في هذا الفصل دراسة حالة مجمع صيدال حيث تطرقنا الى كل من ادوات مراقبة التسيير من محاسبة تحليلية والموازنات التقديرية ولوحة القيادة وطريقة العمل بها داخل المؤسسة .

الفصل الاول : المحاسبة التحليلية ضمن ادوات
مراقبة التسيير

تمهيد:

تعتبر المحاسبة التحليلية على وجه العموم فرعاً متخصصاً من فروع المحاسبة العامة وتكون مهمتها تجميع وتحليل بيانات التكاليف وتوزيع المصروفات من أجل تحديد ثمن تكلفة المنتجات أو الخدمات ، وتقديم معلومات حقيقية إلى إدارة المؤسسة ، وتقوم بتسجيل كل العمليات النسبية الخاصة لنشاط المؤسسة وذلك من أجل :

- ✓ معرفة تكاليف ووظائف المؤسسة .
- ✓ تحديد سعر تكلفة المنتجات والخدمات وكلفة مراحل الإنتاج المختلفة.
- ✓ البحث عن نتيجة كل جذع من النشاط على حدى (نتيجة تحليلية) .
- ✓ إعداد إدارة المؤسسة لأسس تقييم بعض عناصر الأصول.
- ✓ شرح النتائج وتحليلها وحساب التكاليف المنتجات و الخدمات مع مقارنتها مع أسعار بيعها .
- ✓ مقارنة التكاليف الفعلية (الحقيقية) للتكاليف المعيارية (النمطية) وتحليل الفروقات (الإنحرافات) وإعداد الموازنات التقديرية .

وستتطرق في هذا الفصل إلى ثلاثة مباحث هي:

- المبحث الأول: وظيفة مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية.
- المبحث الثاني: المحاسبة التحليلية.
- المبحث الثالث: المحاسبة التحليلية أداة من أدوات مراقبة التسيير.

المبحث الأول: وظيفة مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية:

إن نظام مراقبة التسيير يعتبر من الأنظمة الحديثة التي أدخلت على التسيير العام للمؤسسات , فهو النظام المحكم الذي يقوم بقياس وتقييم عمليات التسيير من أجل ضمان تسيير ما خططته المؤسسة والوصول إلى الأهداف التي تسعى إليها , وسنحاول من خلال هذا المبحث استعراض كل ما يخص مراقبة التسيير في مختلف جوانبه العاطفية .

المطلب الأول: تعريف وأهداف وظيفة مراقبة التسيير .

لوظيفة التسيير عدة تعاريف وأهداف ومهام نلخصها فيما يلي:

الفرع الأول: تعريف مراقبة التسيير .

لقد تعددت التعاريف لمراقبة التسيير وفيما يلي نتناول بعض التعاريف لبعض الكتاب :

التعريف الأول: هي العملية المنجزة في وحدة اقتصادية للتأكد من التجنيد الفعال والمستمر للطاقات والموارد بغرض الوصول إلى الهدف الذي تتبعه.¹

التعريف الثاني : يعرف كذلك على أنه مراقبة التسيير في أي مشروع تشتمل على اكتشاف عما إذا كان كل شيء تم ويتم وفقا للخطة الموضوعة والتعليمات الصادرة والمبادئ السارية وهي تهدف إلى الوقوف على نواحي الضعف والأخطاء و ثم العمل على علاجها ومنع تكرارها وأن الرقابة تكون على كل شيء سواء كانت أعمالا أو أشياء أو أفراد أو مواقف.²

التعريف الثالث: مراقبة التسيير هي أداة إدارية تضمن سير الأعمال في الإتجاه الصحيح وإن الإمكانيات المادية والبشرية يتم استخدامها بطريقة تمكن الإدارة من الوصول إلى الأهداف المرسومة بكفاية وفعالية .³

¹Kamkam « contrôle de gestion » édition des organisations France .1976 .p06.

²محي الدين الأزهرى "الإدارة من وجهة نظر المنظمة " دار الفكر العربي القاهرة 1979 ص 76 .

³كمال جعفر المغني "الرقابة الإدارية ودور الوحدات الرقابية في الأجهزة والمصالح الحكومية بالمملكة " مجلة الإدارة العامة 1984 العدد 41 ص 154 .

ومنه يمكن تعريف مراقبة التسيير على أنه هيئة في مؤسسة مهمتها تصميم نظام المعلومات بإجراءاته التنظيمية الرسمية ومقاييسه العقلانية وفعالية نظام المعلومات وتحسينه مما يسمح للمؤسسة أن تحسن أدائها بصفة مستمرة.

الفرع الثاني: أهداف مراقبة التسيير.

تهدف مراقبة التسيير إلى عدة أمور أساسية وهذا في إطار الوظائف المختلف في المؤسسة وتتلخص فيما يلي :¹

1/ تحديد مركز المنظمة المعينة وبلورته حتى تستطيع أن تعرف أين تقف وكيف كانت مسيرتها.

2/ كشف وتحديد المشاكل والسلبيات وذلك حتى يمكن تداركها وتفادي الوقوع فيها.

3/ توجيه القيادة الإدارية أو السلطة المسؤولة على التدخل لحماية الصالح العام واتخاذ ما قد يلزم من القرارات لتصحيح الأخطاء .

4/ قياس الأداء الفعلي وهذا وفقا للمعايير المسطرة والمستويات المستهدفة لمعرفة سير العمل في الإتجاه الصحيح والمقرر له.

5/ ترشيد التكاليف وعقلانيتها وهذا يتم عن طريق المحاسبة التحليلية.

6/ تحليل الانحراف الذي ينتج عن النشاط الفعلي والتقديري كما يشرح الأسباب التي أدت على هذا الانحراف.

المطلب الثاني: مهام نظام مراقبة التسيير.

ويمكن تلخيص هذه المهام كما يلي :

الفرع الأول: تحسين الأداء وفعالية النشاط.

لكي يتحقق هذا التحسين والفعالية لابد من القيام بالعمليات التالية :²

¹ بن يخلف مريم , بالحياني زهرة , أهمية وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة , مذكرة لنيل شهادة الليسانس في المالية , المدية , 2005-2006 ص 09.

² المرجع نفسه , ص 09.

- ✓ التطوير والإستعمال الأمثل لأنظمة معلومات التسيير حيث يقوم مراقب التسيير بجمع المعلومات التي تسمح له بضمان المستويات المصرفية .
- ✓ التأكد من أن تكلفة النظام لا تفوق الفائدة المحصل عليها منه.
- ✓ وضع نظام للمعلومات والتقديرات عن طريق مخططات الموازنات التقديرية ومتابعة النتائج وتحليلها .
- ✓ المعرفة والدراية الدقيقة للإيرادات والتكاليف .

الفرع الثاني: التحكم في التطوير.

- من أجل مواكبة أو مسايرة التطور والتحكم فيه لابد من مراقبة التسيير أن يتشارك في المهام الآتية :¹
- ✓ تحديد الموازنات التقديرية ومحاولة التنسيق بينها وبين ما خطط له خصوصا على المدى القصير.
 - ✓ وضع تخطيط في إطار استراتيجية محددة وذلك على المدى المتوسط .
 - ✓ توفير أو إشعار المدير بكل الإنحرافات والفروقات الموجودة بين الموازنات والأهداف المخطط لها .
 - ✓ إعلام المدير بالنتائج .

الفرع الثالث : الإستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج .

- إن الإستعمال الأمثل لوسائل الإنتاج يرتبط بالتسيير الحسن لكل من الأفراد والإستثمارات واستغلالها أحسن استغلال لذلك على مراقب التسيير المساهمة في بعض الدراسات من أجل تحقيق :²
- ✓ أكبر فعالية .
 - ✓ أحسن مردودية .
 - ✓ أرباح ومردودية إنتاجية.

المطلب الثالث: مكانة ومسار وظيفة مراقبة التسيير.

- لوظيفة مراقبة التسيير مكانة وحتى تؤدي مهامها على أكمل وجه لابد من اتباع مسار معين .

¹ بن يخلف مريم ، مرجع سابق ، ص 10.

² المرجع نفسه ، ص، 10.

الفرع الأول: مكانة وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة.

وظيفة مراقبة التسيير عي عبارة عن وحدة تتركز في الدرجة الثانية من السلطة العليا أي أنها تأتي مباشرة بعد مديرية الوحدة، حيث تعتبر وظيفة مراقبة التسيير من الوظائف التي تمارس الإتصال المباشر مع مدير الوحدة وتتواجد هذه الوظيفة في مصلحة الإعلام الآلي والتي تساهم بنسبة كبيرة في تفعيل نظام الرقابة وضبط المعلومات واستغلال الوقت وتواجدها في هذه المصلحة يؤدي بنا إلى القول إن هذه الوظيفة متمركزة في المكان المناسب وخاصة أنها تلم بجميع المعلومات الخاصة بالوحدة وتكون على علاقة بجميع الوظائف في المؤسسة كما يلي:

أولا : علاقة نظام مراقبة التسيير بوظيفة الإنتاج :¹

تلعب وظيفة الإنتاجية دورا كبيرا في المؤسسات الصناعية كما تعتبر أنها الوظيفة ذات الإستعمالات لكل وسائل الإنتاج من مواد وآلات ... الخ .

ويكمن الهدف من مراقبة التسيير في وظيفة الإنتاج في إعداد سلعة جديدة النوع بتكاليف منخفضة وتعتمد على عدة نقاط أثناء القيام بهذه المراقبة نذكر من بينها مايلي :

✓ رقابة الجودة والتنوعية من أجل ضمان تحقيق المنتجات المطلوبة وفقا للخطة المرسومة .

✓ رقابة المنتج أثناء وضعه أن مهمة المراقب سوف تكون في المصنع أين سيقوم بمراقبة الإنتاج في مختلف مراحلها.

✓ الرقابة على العمال وذلك من أجل ضمان السير الحسن للإنتاج والإستخدام الأمثل للموارد، إذن إن تقييم عمليات الإنتاج يعتبر أساسيات وظيفة مراقبة التسيير ويجب أن يتم أثناء وبعد العملية الإنتاجية .

ثانيا : علاقة نظام مراقبة التسيير بالعمليات التجارية :²

ترتكز الوظيفة التجارية في أداء مهمتها على نشاط البيع الذي يعتبر كحلقة وصل بين المنتج و المستهلك ويكمن الهدف من مراقبة التسيير في نشاط البيع على المساهمة في اتخاذ بعض القرارات الخاصة بالمنتج كالنوعية والكمية... الخ .

¹D-ahmed ouamar, entreprise de l'économie de marché cour , boumerddes , Alger ,1996,p05 .

² د/ علي حسين علي , د/ مؤيد عبد الحسين فضل , د/ ناجح باقر إبراهيم "بحوث العمليات وتطبيقاتها في وظائف المنشأة" دار زهران , عمان 1999 ص 16 .

والبحث في الإنحرافات التي تحدث في رقم الأعمال سواء من الناحية الكمية أو من ناحية السعر بالإضافة إلى نشاط البيع في الوظيفة التجارية هناك نشاط التموين والذي يعرف على أنه : الوظيفة التي تضمن وضع تحت تصرف المؤسسة على كل الاحتياجات الضرورية لعملية الإنتاج من مواد أولية معدات ... الخ. كما تحرص على احترام الوضعية المطلوبة في الإنتاج .

ويكمن دور مراقبة التسيير في نشاط التموين على العناصر التالية :

- ✓ التنبؤ بالعملية المطلوبة من الوظيفة الإنتاجية فيما يخص المواد الأولية .
- ✓ مراقبة مدى تطابق المواد المشتراة مع المواد المطلوبة.
- ✓ تحديد أسعار الشراء ومصادر الشراء .

والدور الأساسي هو مراقبة مدى تطابق المدخلات مع الإحتياجات المطلوبة من وظيفة الإنتاج أي أن دور مراقبة التسيير في الوظيفة التجارية يكون في مراقبة المدخلات المشتريات , وهذا في نشاط التموين ومراقبة المخرجات (المبيعات) وهذا في نشاط التوزيع .

ثالثا : علاقة نظام مراقبة التسيير بوظيفة المستخدمين :

وظيفة المستخدمين هي الوظيفة التي تهتم بالموارد البشرية في المؤسسة وهذا بين تأهيل وتحفيز... حتى يقوم الأفراد بمهامهم على شكل جيد داخل المؤسسة .

يكمن الهدف من مراقبة التسيير للمستخدمين في تطبيق السياسة المبرمجة والمخططة فيما يخص التوظيف والمساهمة في تفعيل نظام تسيير الأفراد .

أي أن علاقة وظيفة مراقبة التسيير بوظيفة المستخدمين تكمن في التنبؤ لحاجيات المؤسسة من الأفراد للقيام بوظائفها المختلفة ثم توجيههم إلى أعمالهم على حسب قدرته وحسب كفاءته (الرجل المناسب في المكان المناسب) .

رابعا : علاقة نظام مراقبة التسيير بالوظيفة المالية :

هي الوظيفة التي تهتم بتخطيط مجرى الأموال داخل المؤسسة وتنظيمها والرقابة عليها مع الإشراف على تحضير وتحليل الكشوفات المالية المختلفة كما يوفر للمؤسسة البيانات اللازمة لاتخاذ القرارات بأعلى فعالية وكفاءة.

ولمراقبة التسيير علاقة مع الوظيفة المالية ويمكن دور مراقبة التسيير في هذه الوظيفة في تقدير احتياجات المؤسسة من الموارد المالية حتى تقوم بوظائفها وتمارس مراقبة التسيير في الوظيفة المالية بحدة لأنها تدرس وتحلل كيف تكسب أو تحصل الإيرادات وماهي الطرق الأحسن لإنفاقها أي تهتم بمراقبة تسيير الخزينة .

الفرع الثاني: مسار وظيفة مراقبة التسيير:

مراحل مراقبة التسيير لا تختلف مهما اختلفت طبيعة النشاطات التي يتم مراقبتها في المنظمة ولا تختلف باختلاف المستويات الإدارية والعملية المراقبة تتحقق سواء كان القطاع المراقبة خاصا أو عاما.

وتتخذ عملية مراقبة التسيير المسار الأتي أي تمر بالمراحل التالية :¹

أولا : تحديد المعايير والأهداف بدقة :

1/ المعايير : وهي عبارة عن تحديد كمي ونوعي للأهداف قصيرة الأجل أي تستهدف إعداد برنامج النشاط في إطار استراتيجيات محددة ويعبر عنها بخطة عمل مفصلة وأهداف دقيقة تحدد كميا ويتم إعداد هذه البرامج على المدى المتوسط ويتطلب تنفيذ هذه البرامج وضع هياكل تركز على وحدات عملية تكون مراكز مسؤولية مستقلة.

2/ الأهداف : ولكي تحقق المعايير أهدافها لابد أن تتميز بعدد من الخصائص وهي :

- ✓ المصدقية : أي أن تكون المعايير غير متحيزة .
- ✓ المنفعة : أي التأكيد من أن المعايير تحقق الأهداف المسطرة .
- ✓ الواقعية : أي يجب أن تخضع لمنطق الواقعية .

ثانيا : قياس مستوى الأداءات :

يقوم نظام مراقبة التسيير بالحصول على المعلومات حول تنفيذ العمليات ويتحقق من تطبيق لمقاييس وتحقيق التنسيق ما بين مراكز المسؤولية , أي أن قياس الأداء يسمح بالتأكد من مدى تحقيق الأهداف المسطرة بعد مقارنة النتائج المحققة مع المعايير المحددة سابقا .

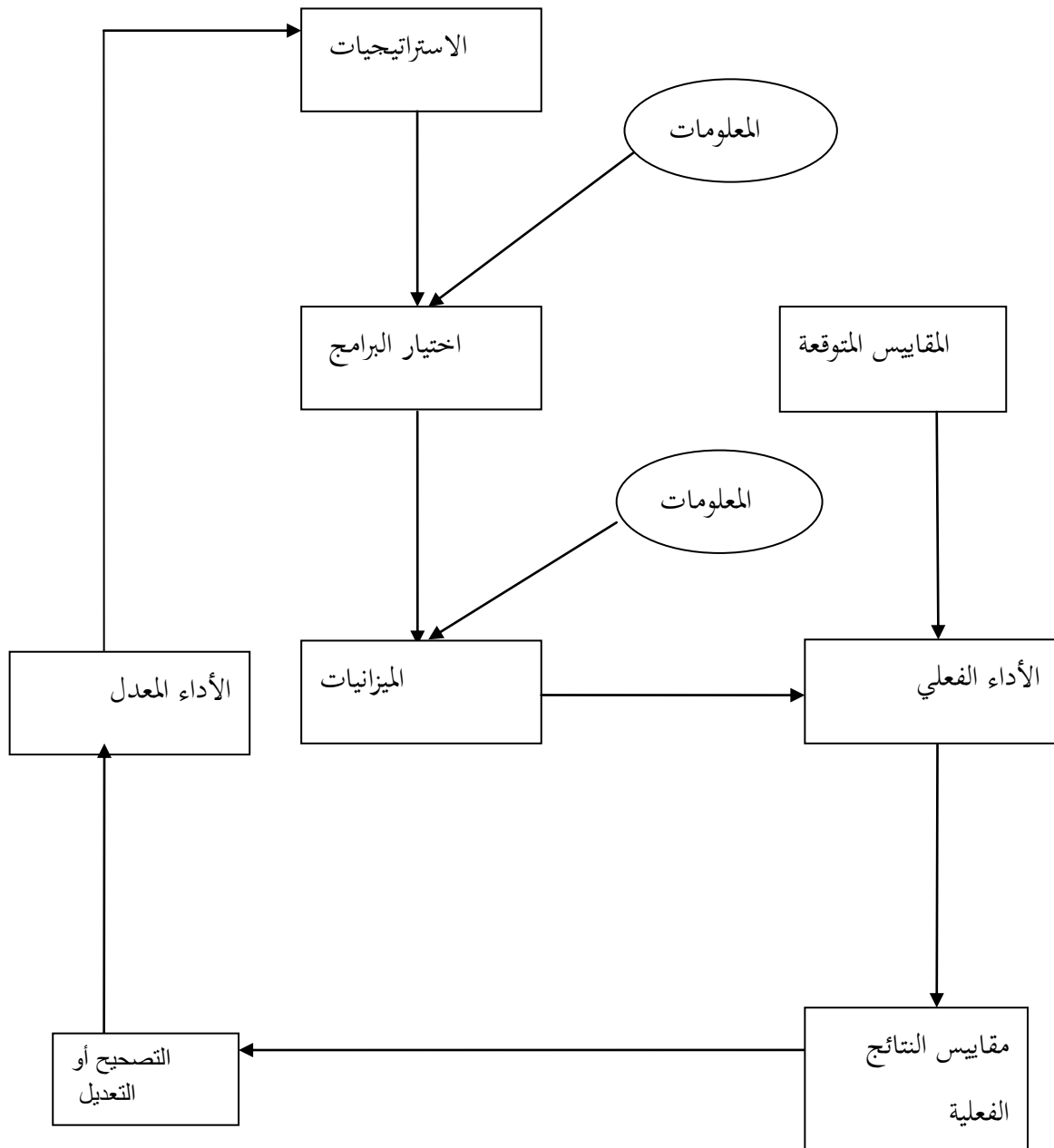
¹ عبد الفتاح ياغي ، مبادئ الإدارة العامة ، مطبعة الفرزدق السعودية ، 1994 ، ص 313 .

ثالثا : اتخاذ الإجراءات التصحيحية.

بعد قياس الأداء نستخلص الانحرافات, عندما تكون هذه الانحرافات سلبية فإنها تقوم بالبحث عن أسبابها وتقوم بسياسة التحسين لتحقيق الإستراتيجية المحددة.

ويمكن توضيح مسار عملية مراقبة التسيير في المخطط التالي:

الشكل رقم 01 : مسار عملية التسيير .



المصدر : بن يخلف مريم ، مرجع سابق ص 14.

المبحث الثاني: المحاسبة التحليلية كأداة من أدوات مراقبة التسيير .

إن للمحاسبة التحليلية دور فعال في التسيير العقلاني للمؤسسة, فهي تعتبر كوسيلة لترتيب وتنظيم المعلومات المالية والقانونية والاقتصادية وتبين مزايا وعيوب أي نظام محاسبي مطبق في المؤسسة.

المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية.

يمكن تحديد تعاريف و وظائف وأهداف محاسبة التكاليف بشكل عام ونوجزها فيما يلي :

الفرع الأول: تعريف المحاسبة التحليلية.

لقد عرفت المحاسبة التحليلية بالعديد من الأسماء منها محاسبة التكاليف والمحاسبة الصناعية واستقرت في الأخير على اسمها الحالي المحاسبة التحليلية ولقد عرفها العديد من الكتاب نذكر:

التعريف الأول: إن محاسبة التكاليف امتداد للمحاسبة المالية تمد الإدارة بتكلفة إنتاج أو بيع وحدات من الإنتاج أو الخدمات التي تقدمها للغير.¹

التعريف الثاني: هي تقنية معالجة المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة العامة بالإضافة إلى مصادر

أخرى , وتحليلها من أجل الوصول إلى نتائج يتخذ على ضوءها مسير المؤسسة القرارات المتعلقة بنشاطها، وتسمح بدراسة مراقبة المردودية وتحديد فعالية تنظيم المؤسسة كما أنها تسمح بمراقبة المسؤوليات سواء على مستوى الإدارة وتعتبر المحاسبة التحليلية أداة ضرورية لتسيير المؤسسات.²

التعريف الثالث: هي أحد الحقول المحاسبية القائمة على مجموعة من المبادئ والقوائم العلمية التي يهدف تطبيقها إلى تتبع وتسجيل وتصنيف و تلخيص وعرض وتفسير البيانات الخاصة بالمواد والعمل وتكاليف التصنيع الغير مباشرة للسلع والخدمات.

¹ناصر دادى عدون , تقنيات مراقبة تسيير المحاسبة التحليلية – الجزء الثاني , دار البحث قسنطينة , الجزائر , 1988 ص 08.

² عبد الكريم بويقوب " المحاسبة التحليلية " ديوان المطبوعات الجامعية بن عكنون الجزائر 1998 , ص 09 .

الفرع الثاني: وظائف المحاسبة التحليلية.

مع مطلع هذا القرن أسند الباحث (Clark.J.M) عشر وظائف أساسية لمحاسبة التسيير تتمثل في:¹

1/ المساعدة في تحديد الأسعار .

2/ المساعدة على تحديد حدود انخفاض الأسعار.

3/ المساعدة على التمييز بين المنتوجات المرهجة والغير مرهجة.

4/ مراقبة المخزون.

5/ تحديد قيمة المخزون.

6/اختيار كفاءات المسارات (Processus).

7/اختيار كفاءات مختلف الإدارات (Administration) .

8/اكتشاف أوجه التقصير أو التبذير.

9/ الفصل بين تكلفة التشغيل الأدنى وتكلفة الإنتاج.

10/ ضمان التكامل والارتباط مع الحسابات المالية(Cohérence).

وانطلاقا من هذه الوظائف يمكن تحديد أربعة غايات لمحاسبة التسيير والمتمثلة في :

1/ التسيير .

2/ تقييم المخزونات.

3/ قياس كفاءة المنتوجات، المسارات والوحدة ككل لأجل إعلام المسيرين .

4/ مساعدة وظيفة المراقبة الداخلية من خلال المحافظة على الموارد واحترام تعليمات التسيير.

¹ H.bouquin.comptabilité de gestion .2éme ed.paris.1997.p15.

الفرع الثالث: أهداف المحاسبة التحليلية .¹

حدد Taylor عدة أهداف تتناسق والوظائف السابقة حوالي سنة 1895 بقوله بأن المعلومات المحاسبية المتاحة ينبغي أن تكمن في:

- ✓ التحديد الدوري (الشهري) للتكاليف الكلية للمنتوجات المصنعة ، وقيد التصنيع .
- ✓ تقييم الأداء بإصدار ميزانية حساب النتائج الشهرية بشكل يسمح للمسير بالوقوف على الأنشطة التي يجب تشجيعها، وتلك التي ينبغي التخلي عنها.
- ✓ تحديد الأسعار بإنجاز جدول حسابات النتائج شهري لكل منتج والذي يسمح للمصلحة التجارية ب جلب الطلبات الاكثر ربحية للمؤسسة والابتعاد عن الأخرى وتركها للمنافسين الآخرين الذين لا يتقنون التحكم في تكاليفهم .
- ✓ الحفاظ على أصول المؤسسة ومنعها من التحويل من خلال السماح للمراجعين باكتشاف التشريع لمرتكبي هذه العمليات.

المطلب الثاني: موضوع ومجال استخدام المحاسبة التحليلية.

للمحاسبة التحليلية موضوع ومجال تقوم عليه من أجل الإستخدام الفعال للمحاسبة التحليلية .

الفرع الأول : موضوع المحاسبة التحليلية .²

يتناول موضوع المحاسبة التحليلية بصفة عامة التكاليف المرتبطة بالكميات أو الوحدات التي تتعامل بها المؤسسات الإنتاجية والخدمائية والتجارية مع بعض الإختلافات من نوع آخر .

ويمكن القول أن أهمية موضوع المحاسبة التحليلية ينحصر في معالجة تلك التكاليف باختصار أهدافها العامة ومصادرها وأنواعها.

¹ H.bouquin.op.cit.p16.

² رشيد محمد بوكساني "المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار ، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير ، المدرسة العليا للتجارة ، الجزائر ، 1998 ، ص 09 .

وما يقصد بالمعالجة العامة هنا هو : استخراج , تحديد , تصنيف , توضيح أو التنبؤ بها أو تقديرها بالإستناد إلى بيانات المحاسبة العامة تقوم المحاسبة التحليلية وفقا لثبوت معين مثلا : حسب أنواع المنتوجات المصنوعة أو المتعامل بها حسب الأقسام أو المصالح أو حسب ثبات أو تغير تلك التكاليف مع نشاط المؤسسة .

الفرع الثاني : مجال استخدام المحاسبة التحليلية .

تطبق المحاسبة التحليلية في جميع الميادين والقطاعات عموما خاصة الاقتصادية الأساسية وأصبحت تطبق في القطاعات التالية :¹

أولاً: القطاع الصناعي : تتمثل طبيعة هذا النشاط في القيام بالعمليات الصناعية كتحويل المواد الخام إلى منتوجات نصف مصنعة ، قيد أو تامة الصنع باستعمال عوامل إنتاج القيام باستخراج مواد معينة مثل الصناعات الإستخراجية ، وعليه فإن المحاسبة التحليلية ظهرت خصيصا لخدمة مشاريع صناعية .

ثانياً: القطاع الزراعي : ويمثل جميع النشاطات الزراعية مثل النشاط الفلاحي وتربية المواشي، اهتم عمال هذا القطاع بالمحاسبة التحليلية فأصبحوا يستفيدون من خدماتهم تماما مثل القطاع الصناعي واهم بحوث المحاسبة تنصب على هذا القطاع .

ثالثاً: القطاع الخدماتي : نشاطات هذا القطاع تتمثل في تقديم الخدمات مثل قطاع النقل والبنوك ، وشركات التأمين .

المطلب الثالث : أساسيات حول التكاليف وسعر التكلفة .

من أجل حساب المحاسبة التحليلية لابد من معرفة مجموعة من التكاليف وسعر التكلفة المتمثلة في :

الفرع الأول : تعريف التكاليف وسعر التكلفة.

أولاً: تعريف التكاليف :

التعريف الأول: التكلفة هي مجموعة الأعباء النقدية الذي تدفع في سبيل الحصول على سلعة أو خدمة معينة².

¹ محمد سعيد وكليل " تقنيات المحاسبة التحليلية " , الجزء الأول , دار الآفاق , جامعة الجزائر , 1991 , ص 05 .

² عبد الكريم بويقوب ، مرجع سابق ، ص 26.

التعريف الثاني: التكلفة هي مجموعة الأعباء المتعلقة بمرحلة معينة أو بمنتج مادي معين أو مجموعة منتجات أو خدمة أو مجموعة خدمات مقدمة في مرحلة نهائية أي قبل وصولها إلى البيع ، وهناك عدة أسباب تقسيمات للتكاليف وأهمها هو تقسيم حسب مراحل الإنتاج يساهم في حساب سعر تكلفة المنتج.¹

ومن خلال التعريفين السابقين نستنتج إن التكلفة هي عبارة عن المصاريف التي تنفق على منتج أو خدمة معينة خلال مرحلة من مراحل الإنتاج إلى غاية وصوله إلى هذه المرحلة .

ثانيا : تعريف سعر التكلفة :

التعريف الأول : التكلفة النهائية هي مجموع الأعباء والمصاريف المرتبطة أما بإنتاج منتج من المنتجات أو أداء خدمة من الخدمات .

التعريف الثاني : سعر التكلفة هي مجموع التكاليف التي يتحملها منتج أو تكلفة مقدمة (أو مجموعة من المنتجات المالية أو مجموعة الخدمات) ابتداء من انطلاق عملية إعداده إلى مرحلة وصوله للمرحلة النهائية.²

ومنه يمكن القول إن سعر التكلفة عبارة عن الكلفة التي يطلبها المنتج أو الخدمة وذلك من خلال المرحلة الأولى حتى المرحلة النهائية أي وصوله إلى المستوى النهائي للبيع أو تقديم خدمة .

الفرع الثاني:العناصر المكونة للتكاليف³.

إن أغلب عناصر التكاليف المسجلة في المحاسبة العامة تأخذ بنفس المبالغ, نفس حساب التكاليف وسعر التكلفة في المحاسبة التحليلية, ومن بين الأعباء المسجلة في المحاسبة العامة هناك جزء منها فقط يستعمل في المحاسبة التحليلية.

1/ الأعباء المعبرة (المحملة): هي الأعباء التي تحسب ضمن التكاليف وسعر التكلفة وهي مجموعة أعباء المحاسبة التحليلية, وهي تختلف عن أعباء المحاسبة العامة لأنه يضاف إليها الأعباء أو العناصر الإضافية وتطرح منها الأعباء غير المعبرة.

¹ ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ، ص 17.

² بوكساني رشيد ، مرجع سابق ، ص 44 .

³ ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ص 19 ص 20 .

2/ الأعباء غير المعتمدة (غير محملة) : هي جميع الأعباء التي لا تدخل ضمن مكونات التشغيل العادي.

3/ الأعباء الإضافية : هي أعباء ذات صفة نظرية , وهي لاتتعلق بالأعباء المسجلة في المحاسبة العامة أو المصاريف المدفوعة, وتسمى عناصر إضافية لأنها ليست ضمن مصاريف المحاسبة العامة ولا تدخل ضمن تقييم عناصر الأصول في الميزانية وتمثل :

أ : مبلغ الفائدة المحسوبة على المال الخاص : إن المؤسسة عند استخدامها لأموال خارجية (ديون) فهي تتحمل عليها فوائد تحسب ضمن مصاريف المحاسبة العامة عند حساب النتيجة , وبالعكس فإن رأس المال الخاص فتقابلة النتيجة المتحصل عليها إن وجدت موجبة واستعماله لايسبب مصاريف أو أعباء رغم إن الأموال التي تكون نادرة وإن استعمالها في دورة معينة يعني التخلي عن استثماراتها في مكان آخر (استثمار آخر) مثل فرضها بفائدة ولكي يكون سعر الفائدة ذو معنى ويسمح بقياس إمكانية المؤسسة يجب أن يؤخذ بعين الاعتبار كل الأموال المستعملة بمختلف مصادرها , وبهذه الطريقة يمكن أن نقارن وبصفة مقبولة سعر التكلفة لنفس المنتج في المؤسسات المختلفة الهياكل والتمويل .

ب : الدفع لصاحب المشروع : إن في المؤسسات الخاصة الفردية عملية التسيير والإدارة يقوم ويتقاضى مقابلا يتمثل في نتيجة المؤسسة , وبهذا فأجرة عمله لايمثل عبئا في المحاسبة العامة , أما في المؤسسات ذات الطابع الشراكة فهناك على الأقل بعض الأعمال الإدارية يقوم بها إطارات ويتقاضون أجور تحسب ضمن اعباء المحاسبة العامة , فللحصول على سعر التكلفة ذو معنى ولكي يمكن مقارنته مع سعر التكلفة لنفس المنتج في مؤسسة خاصة فردية أو في مؤسسة ذات صفة الشراكة أو حتى في مؤسسة عامة يجب الأخذ بعين الاعتبار في سعر التكلفة للمؤسسة الأولى مبلغا نظريا يمثل أجرة صاحب المشروع .

الفرع الثالث : تصنيف التكاليف :

لقد اهتم النظام المحاسبي المالي بتصنيف التكاليف حسب طبيعتها , الا ان هذا التصنيف لايساعد في تحديد سعر التكلفة وتحديد تكلفة الإنتاج والشراء ولهذا كان من الضروري تصنيف هذه التكاليف حسب عدة معايير هي:¹

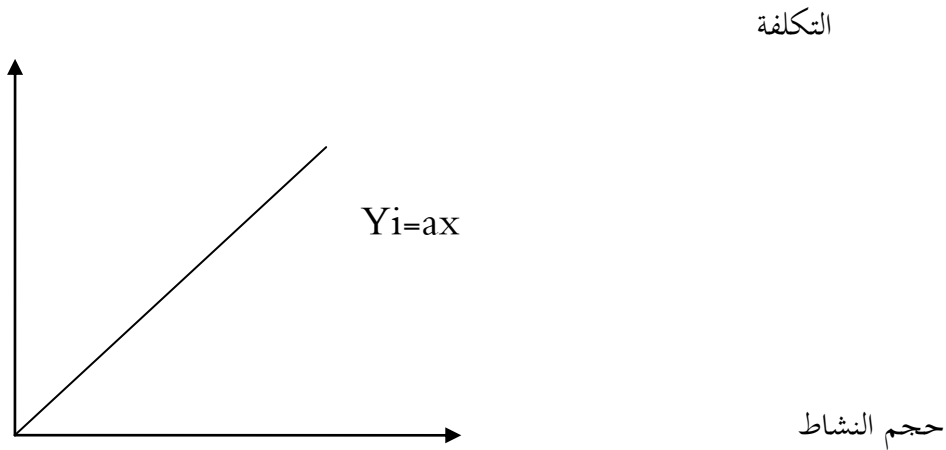
¹ناصر دادي عدون ، مرجع سابق ص 30.

1/ من حيث علاقة التكاليف بحجم النشاط :

ويمكن تقسيم التكاليف من حيث تأثير تغير في حجم النشاط إلى ثلاثة أنواع وهي :

أ: التكاليف المتغيرة : وهي التكاليف التي تتغير مع تغير حجم النشاط , والتي ينتج عنها علاقة طردية بحجم الإنتاج لأنها تزداد بزيادته وتنخفض بانخفاضه , وتكلفة الوحدة الواحدة من التكلفة المتغيرة تبقى متغيرة

الشكل (02) : العلاقة بين التكاليف المتغيرة وحجم النشاط .

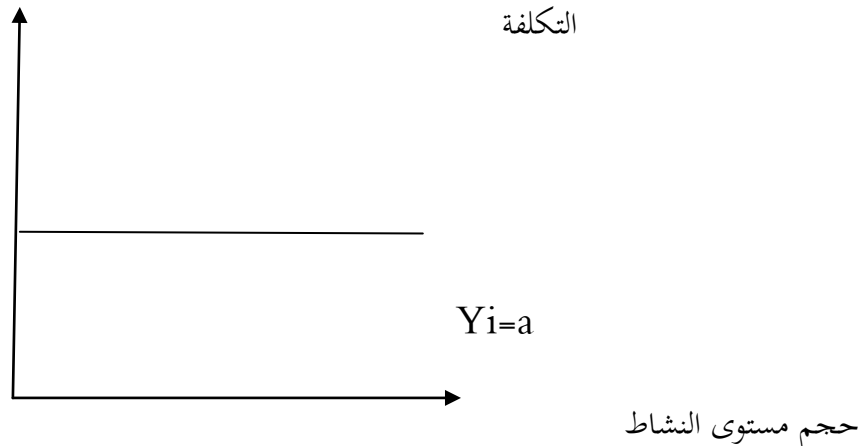


Source :L.G bernard,control de gestion , edpelmas 1984,p 182

$Y_i = ax$. تكون على الشكل (CV) مجموع التكاليف المتغيرة .

تكلفة الوحدة المتوسطة	A
مستوى النشاط	X

الشكل (03) : التكلفة المتغيرة للوحدة.



Source :L.G , bernard,opcit p 382.

Cvn:التكلفة المتغيرة للوحدة .

Yi=ax:مجموع التكلفة المتغيرة .

Yi=ax/x=a:التكلفة المتغيرة للوحدة .

Cvn:تبقى ثابتة فالتكلفة المتغيرة للوحدة .

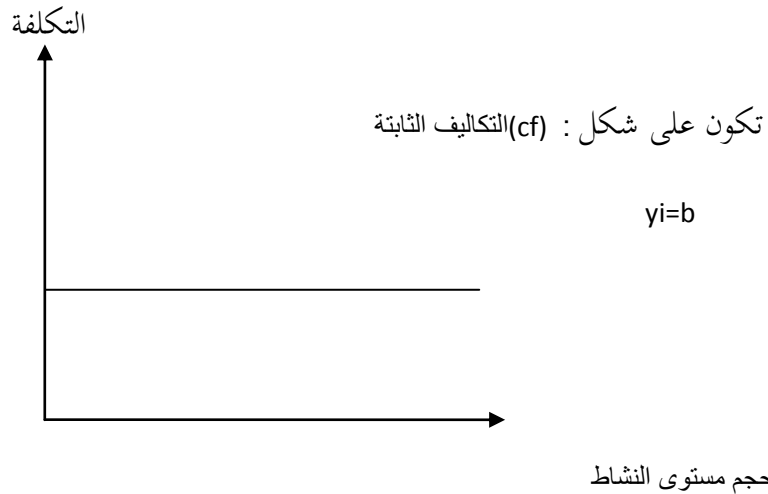
ب : التكاليف الثابتة : وهي التكاليف التي تكون مستقلة عن حجم مستوى النشاط بحيث تظل في مجموعها ثابتة رغم تغير حجم الإنتاج وكثيرا ما يطلق عليها بالتكاليف الهيكلية باعتبار أن مجملها مرتبط بهيكل المؤسسة ولا تتغير إلا بتغير هذا الهيكل .

وتظل التكاليف الثابتة في مجموعها ثابتة بالرغم من ازدياد أو نقص حجم النشاط لكنها تتغير بالنسبة للوحدة (الشكل 04) .

وعلى العموم تشمل التكاليف الثابتة مايلي:

- ✓ مخصصات الاستهلاك .
- ✓ مصاريف الإدارة العامة .
- ✓ إيجار المحل .

الشكل (04): التكاليف الثابتة .

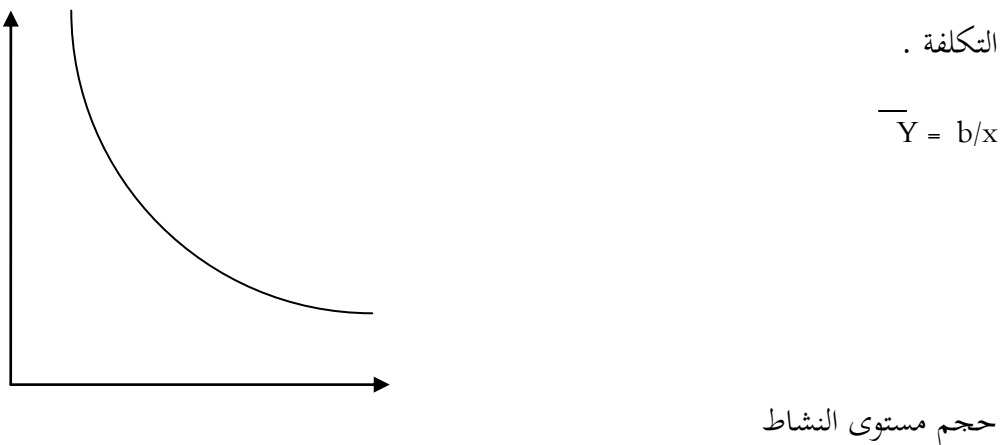


المصدر : الدكتور علي زياد و بادي عبد المجيد , مدخل لمراقبة التسيير وتسيير الموازنات , 2002-2003 , ص 15 .

: التكلفة الثابتة للوحدة (Cfu)

$$Y_i = B$$

الشكل (05): التكاليف الثابتة للوحدة الواحدة.



المصدر : المرجع نفسه ص 15.

التكاليف الثابتة في اجمالها ثابتة بينما التكاليف الثابتة للوحدة تكون متغيرة .

ج : التكاليف شبه المتغيرة : وهي التكاليف التي تتغير بشكل كامل مع التغير في حجم الانتاج طالما بقيت العوامل الاخرى على ماعليه وتتكون من عناصر ثابت وعنصر متغير وتتغير بوجود تجارب او مرونة نسبية وتتغير هذه التكاليف كلما تغيرت احجام النشاط ولكن نسبة التغير غير مماثلة :

✓ تكاليف الصيانة والإصلاحات الدورية والطارئة.

✓ رواتب مشرفي العمال.

✓ نفقات الكهرباء والماء .

2/ علاقة التكاليف بوحدة الانتاج (السلعة) :

تصنف التكاليف تصنف بالسلعة الى نوعين :¹

ا : **التكاليف المتغيرة** : وهي التكاليف التي يتم تحميلها مباشرة على الوحدات المنتجة او الاقسام وعلى المراحل الانتاجية ايضا وبشكل مباشر دون الحاجة الى معدلات لتوزيعها وتنقسم هذه التكاليف الى :

✓ تكلفة المواد المباشرة .

✓ تكلفة العمل المباشرة.

ب : **التكاليف الغير مباشرة** : وهي التكاليف التي يصعب تحميلها مباشرة على الوحدات المنتجة ومثل هذه التكاليف :

✓ تكاليف مواد غير مباشرة (زيوت , وقود ...).

✓ تكاليف عمل غير مباشرة (رواتب موظفي الصيانة , رواتب مدير المصنع) .

✓ تكاليف صناعية غير مباشرة .

3/ حسب التنظيم العام للمؤسسة :

يمكن ان نميز نوعين من التكاليف حسب التنظيم العام للمؤسسة :

ا : **التكاليف الوظيفية** : هي تلك التكاليف المرتبطة بالوظائف العامة المؤسسة كالتكوين والانتاج والتوزيع والإدارة المالية فتحليل هذه التكاليف ذات اهمية بالغة في التحليل الاقتصادي لتكوين التكاليف التي تسمح بتحديد المسؤوليات في ميدان التسيير وتسهيل المراقبة واتخاذ القرار .

ب : **التكاليف العملية** : هي تلك التكاليف المرتبطة بنشاط محدد في المؤسسة (التصنيع , التركيب) .

¹ فوزي غرابيية ، محاسبة التكاليف " المبادئ ، الاجراءات ، الرقابة " ، منشورات النهضة الإسلامية ، عمان ، 1979 ، ص 20 .

4/ من حيث علاقة التكاليف بالفترة المحاسبية :

تصنف التكاليف حسب علاقتها بالفترة المحاسبية الى نوعين :

أ : **المصاريف الادارية** : وهي تكاليف تدفع مقابل السلع والخدمات التي تستهلك في عملية انتاجية واحدة وتستفيد منها فترة محاسبية واحدة .

ب : **المصاريف الراس مالية** : وهي المصاريف التي تستفيد منها اكثر في الفترة محاسبية واحدة ينجم عنها زيادة في اصول المؤسسة مثل مصاريف شراء اصل من الاصول تمثل تكاليف الاصول على عدة سنوات العمر الانتاجي للأصل.

5/ من حيث علاقة التكاليف بوظائف المشروع :

تصنف التكاليف حسب ارتباطها بوظائف المشروع الى :

أ : **المصاريف الصناعية و الانتاجية** : وهي المصاريف الانتاجية المتعلقة بعملية صنع الوحدات والمنتجات الى انه لا يمكن تخصيص هذه التكاليف مباشرة على الوحدات لأنها تخصص الانتاج باجمعه (طاقة ، وقود ، زيوت ، اجور عمال المصنع ، ايجار المصنع) .

ب : **المصاريف الادارية والمالية** : وهي المصاريف المتعلقة بإدارة المشروع وتشمل رواتب اجور عمال الادارة ، هاتف ، ايجار مبنى ، الادارة والمطبوعات ... الخ .

ج : **مصاريف البيع والتوزيع** : هي جميع المبالغ التي تدفع في سبيل توزيع المنتجات حتى وصولها الى المستهلك الاخير وتدخل ضمنها تكاليف دراسة السوق .

المبحث الثالث : دور المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير .

رأينا من اهداف المحاسبة التحليلية ، تكوين قاعدة معلومات لمراقبة التسيير ولتوضيح ذلك سنتطرق لإظهار علاقة المحاسبة التحليلية بهذه الوظيفة التي لاتكاد تخلو منها المؤسسة .

المطلب الأول : طبيعة ومتطلبات الرقابة على التكاليف .

للمراقبة على التكاليف طبيعة ومتطلبات نذكرها فيما يلي :

الفرع الأول : طبيعة الرقابة على التكاليف .

هناك العديد من النقاط الجديرة بالذكر عن نظام الرقابة على التكاليف والتي تعتبر ذات فائدة كبيرة , ومن

بينها مايلي :¹

أولا : ان هدف نظام الرقابة على التكاليف ليس الضغط من اجل تخفيض التكاليف وإنما لتحقيق اهداف المؤسسة بأقل تكلفة ممكنة .

ثانيا : ان الرقابة على التكلفة وتخفيض التكاليف ليستا مترادفين , لان تخفيض التكلفة يعني اداء نفس الشيء بتكلفة اقل من التكلفة الفعلية السابقة او التكلفة المعيارية , بينما تعني رقابة التكلفة الحفاظ على التكاليف في نطاق الحدود المحدودة لها مقدما , سواء كانت معيارية او فعلية , فقد يتم التخفيض في التكلفة باستعمال الارخص من عناصر المواد المباشرة والعمالة والمصاريف الاضافية , او بتخفيض كميات المواد المستعملة او بتحسين تصميم المنتج أو في طريقة الانتاج أو بكل هذه الاجراءات او بعضها , وحينما يتم تحفيظ بند التكلفة فانه يصبح معيارا جديرا حتى يتم تغييره .

ثالثا : يحتاج كل مشروع سواء كان صغيرا ام كبيرا الى نظام للرقابة على التكاليف , فالمشروع الصغير غالبا ما يحتاج الى نظام بسيط , بينما يحتاج المشروع الكبير الى نظام شامل ومعقد في بعض الاحيان .

وبالتالي فالمشروع الذي يحقق ارباحا يحتاج الى نظام لرقابة التكاليف مثله مثل حاجة المشروع الذي يحقق خسائر .

رابعا : لتحقيق الرقابة الفعالة على التكاليف , يجب توجيه الاهتمام ليس فقط للمبالغ النقدية , ولكن ايضا للمتغيرات غير النقدية , مثل كمية المواد , ساعات العمل وعدد وحدات القوى المستخدمة (الطاقة البشرية) ... الخ .

خامسا : ان نظام رقابة التكاليف يعتبر مفيدا ليس فقط في رقابة التكاليف ولكن ايضا في رقابة الانشطة والعمليات المختلفة , فمثلا يساعد تصميم معايير للمواد المباشرة و اعداد مستندات وسجلات , وتقارير الخاصة بالمواد

¹ عبد الحي مرعي و محمد طاحون , التكاليف في مجالي التخطيط والرقابة , الدار الجامعية , الاسكندرية مصر , 1998 , ص 158 .

المباشرة المستخدمة في تحسين وظيفة ادارة المواد ، فغالبا مايكون نظام رقابة التكلفة غير الجيد علامة من علامات سوء الادارة .

الفرع الثاني : متطلبات الرقابة على التكاليف .

يتطلب تصميم نظام رقابة تكاليفي فعال ، التعرف على المتطلبات الاساسية لتحقيق الرقابة على التكاليف وهي تشمل مايلي :¹

اولا : هيكل تنظيمي ملائم .

يجب تحديد الوظائف والأنشطة التي تؤديها المؤسسة بوضوح مع تعيين المسؤولية عن اداء الوظائف المختلفة على الاشخاص الذين سوف يمنحون السلطات اللازمة لتنفيذ المهام المالية اليهم ، فيجب تقسيم المؤسسة الى قطاعات حسب مجالات او مناطق المسؤولية .

ثانيا : الاطارات الادارية والعاملين .

يجب أن يكون لدى المؤسسة المديرين المؤهلين وأيضا العاملين الذين لديهم الخبرة اللازمة .

ثالثا : القيادة .

تعتبر القيادة فعالة عنصرا ضروريا لرقابة التكاليف ، لأن الأنظمة والتقارير وحدها غير كافية لأداء هذه المهمة الحساسة ، فتدعيم ومساندة القائد لانظمة واجراءات الرقابة على التكلفة سوف يكون له تأثير واضح على فعالية نظام رقابة التكلفة .

رابعا : التخطيط .

تطلب تحقيق الرقابة على التكاليف تخطيط أنشطة المؤسسة وتحديد مقدار ماترغب في انفاقه على أهدافها وأنشطتها المحققة ، مثلا بدون تخطيط أنشطة المبيعات فان أقسام الانتاج لن تعرف المنتوجات التي سوف تنتجها وكيميائها وبالتالي قد يكون هناك انتاج زائد أو عجز في الانتاج المتاح للبيع .

¹ عبد الحي مرعي ، مرجع سابق ، ص160.

خامسا : المعايير .

يجب تحديد الأداء المستهدف أو المرغوب مقدما عن طريق وضع أهداف للأداء وبناء معايير للتكاليف ويجب بناء المعايير بصورة مستقلة لكل مركز مسؤولية .

سادسا : السياسات والاجراءات .

يجب وضع السياسات والاجراءات الملائمة لعملية تحمل التكلفة والسلطات المرخصة لذلك

سابعاً : القياس .

يجب قياس أو تجميع التكاليف التي يتم تحملها بواسطة كل قسم أو مركز مسؤولية , بحيث بدون قياس لن يكون هناك رقابة .

ثامنا : تقارير الرقابة على التكاليف .

يجب عرض التكلفة الفعلية وانحرافاتهما عن التكلفة المعيارية شكل تقرير مع رفعه لمديري مراكز المسؤولية والمسؤولين عن هذه الانحرافات.

تاسعا : الأعمال التصحيحية والوقائية .

يجب تقصي أسباب الانحرافات خاصة الهامة منها , واتخاذ الاجراءات التصحيحية أو الوقائية اللازمة اذ أنه في كثير من الحالات قد تتم الرقابة في وظيفة معينة يوما بيوم , لذلك يجب على مسؤولي مراكز المسؤولية أن يكونوا قادرين على ملاحظة وتقصي الانحرافات بأنفسهم حتى قبل استلام التقارير .

عاشرا : ميكانيكية الدفع أو الحث الذاتي.

يجب أن تكون ميكانيكية رقابة التكلفة ذات دافع ذاتي بمعنى أن التصميم يأخذ الخطوات التالية كمساءلة روتينية , فعلا سبيل المثال اذا ما قدمت تقارير التكاليف لمديري مراكز المسؤولية يجب أن يشرح المدراء مسببات الانحرافات الهامة والأعمال التي تم اتخاذها لتصحيح أو لمنع حدوثها دون انتظار لطلب الادارة تفسير هذه الانحرافات .

المطلب الثاني : دور التكاليف في مجال الرقابة وتقييم الاداء .

لقد زادت أهمية الرقابة على التكاليف في الفترة الأخيرة حتى أنها أصبحت تعتبر اليوم في مقدمة الأهداف التي يسعى نظام التكاليف الى تحقيقها , ولقد تطور مفهوم الرقابة على التكاليف بتطور وظيفة الرقابة ذاتها , وكذا توسع وتطور المشروعات الاقتصادية .

إن الرقابة بالمفهوم السابق لم تقم بتحقيق الأهداف المرجوة منها ، اذ أنها بهذا المفهوم يقتصر دورها على كونها رقابة لاحقة ، ولذلك كان الزاما على المحاسبة التحليلية أن تتطور من مفهوم الرقابة ليعنيه العمل المستمر على تحقيق تطابق منشود بين الأداء الفعلي والأداء المخطط , كما تعني التحقق من أن المهام المختلفة قد أديت على أحسن ما يكون للأداء وان الموارد المستغلة بطريقة تحقق اقصى عائد ممكن وان الجهود الجماعية بالمؤسسة تسير جماعا نحو تحقيق الهدف العام للمؤسسة ، وطبقا لهذا المفهوم فان دور المحاسبة التحليلية اصبح اكثر اجابية ، والرقابة تغيرت من رقابة لاحقة الى رقابة مانعة عن طريق وسائل مادية وبشرية متوفرة بالمؤسسة .¹

وحتى يكون تقييم الأداء في اطار الرقابة فعالا يجب توفر مايلي :

الفرع الأول : وضع معايير الأداء .²

لأغراض الرقابة وتقييم الاداء لابد من وضع معايير الأداء ويتم التعبير عن هذه المعايير في صورة أهداف محددة مثلا أهداف تسويقية ، أهداف ربحية كالعائد على الاستثمار ، او في صورة معايير للتكاليف في كل عنصر من عناصر التكاليف ، والأهداف قد يعبر عنها بصورة عامة في المستويات العليا ولكن الاهداف تتبلور بصياغة أكثر تحديدا للمستويات الادارية الدنيا (المستويات التشغيلية).

ويلاحظ أن معايير الأداء تمثل معلومات تتدفق من أعلى التنظيم الى أدناه ويحدث خلال عملية التدفق تطوير وتفصيل أكبر كلما انتقلت المعلومات الى المستويات الادارية الأصغر ، فمثلا تتحدد الأهداف العامة للمؤسسة للمستويات الادارية العليا ، ثم يحلل كل هدف من الأهداف العامة الى أهداف ومعايير فرعية لكل قطاع أو ادارة ثم تتحدد أهداف أو معايير تفصيلية خاصة لكل وحدة فرعية .³

¹ عبد الحي مرعي وآخرون , محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط والرقابة , الدار الجامعية , الاسكندرية , مصر , 2002 , ص 23 .

² علي احمد ابو الحسن , المحاسبة الادارية المتقدمة , الدار الجامعية , الاسكندرية , بدون سنة نشر , ص 203 .

³ علي احمد ابو الحسن , مرجع سابق ص 203

الفرع الثاني : طرق ومصادر اعداد معايير الرقابة :

من أجل اعداد معايير الرقابة يجب الاعتماد على عدة طرق ومصادر وهي :

أولاً : طرق اعداد المعايير .

وهي كالآتي :¹

1/ الطريقة التاريخية : والتي تعتمد على بيانات التكاليف التاريخية الموجودة في القوائم المالية عن الفترات السابقة , ومن ثم دراستها بالأساليب الاحصائية (طريقة المتوسطات المتحركة , السلاسل الزمنية , ... الخ) وذلك لمعرفة الاتجاه المتوقع في المستقبل.

2/ الطريقة التقديرية : و تقوم أساسا على معلومات التكاليف التاريخية والخبرة الذاتية للمستويات المختلفة المشاركة في عملية اعداد المعايير .

3/ الطريقة الاحصائية :تعتمد هذه الطريقة على ايجاد العلاقة بين مختلف المتغيرات من خلال استخدام الاساليب و الطرق الاحصائية , كحساب معامل الارتباط .

4/ الطريقة العلمية و المعملية : وترتكز على الأساليب العلمية النظرية من خلال وضع فرضيات أولية و التي يتم على أساسها اجراء تجارب معملية الثبات تلك الفرضيات بالنسبة لكل عنصر ، و كذا اختبار الأداء لكل قسم .

كما تفيدنا في تحليل الكمية الواجب أخذها كمعيار ، بصرف النظر عن الأداء السابق ، أما بالنسبة لسياسة التسعير المعيارية فيمكن انتقاءها من التوقعات السوقية المنتظرة .

ثانيا: مصادر اعداد المعايير .

و هي على النحو الآتي :²

¹ احمد حلمي جمعة واخرون , محاسبة التكاليف المتقدمة , دار الصفاء للنشر والتوزيع , طبعة 1 , عمان , 1999 , ص ص 45-47 .

² عبد الحي مرعي ، مرجع سبق ذكره ، ص 200 ص 2001 .

- 1/ **مصادر فنية:** و يعتبر هذا المصدر القاعدة الأساسية للبيانات التي تمكن من اعداد المعايير ،حيث يوفر بيانات عن المواصفات و الاحتياجات من مستلزمات في ضوء مستوى أداء الطاقات البشرية و الانتاجية المتاحة ، و في ضوء حجم الانتاج الذي يتم تخطيطه عن الفترة المقبلة و كذلك التنبؤ الدقيق للأسعار المتوقعة خلال الفترة المقبلة
- 2/ **مصادر هندسية:** و يفيد في اجراء الدراسات للزمن و الحركة ، و تحديد نوع العنصر و مواصفاته و كذا دراسة العمليات و اجراء الدراسات المعملية لبناء المعايير الكمية في شكل وحدات فنية هندسية و قياسية .
- 3/ **مصادر محاسبية:** و يعمل على توفير معلومات اللازمة من السجلات و الدفاتر المحاسبية ،التي تعد بيانات أساسية في عملية التنبؤ بالاتجاهات المستقبلية ،و من ثم تحديد توقعات و اعداد المعايير .
- 4/ **مصادر سلوكية:** يوفر هذا المصدر البيانات عن سلوك الأفراد و اتجاهاتهم لأن السلوك حاليا يعد العنصر الاساسي في العملية الانتاجية ،و تستخرج هذه البيانات من سجلات اداء العاملين .

الفرع الثالث : أنواع المعايير .

عادة مايقسم المحاسبون المعايير الى ثلاثة انواع :¹

أولا : المعايير الأساسية : وهي التي تظل بدون تغيير على مدار فترات طويلة ، ومع هذا فهي تسمح بالمقارنة المستمرة والمتناسقة مع نفس الأساس ،بما يكشف عن اتجاه الأداء على مدار عدة فترات زمنية ، ومثل هذه المعلومات ذات قيمة كبيرة طالما ظلت الظروف مستقلة ، ولكن في حالة حدوث تغيرات في مستويات الأسعار وتكنولوجيا الانتاج ، وأي عوامل أخرى فستفقد أهميتها ، لذلك فنادرا ما يستخدم هذا النوع في الرقابة على اعتبار اننا نعيش في عالم يتميز بالتقلبات السريعة في مستويات الأسعار ، التكنولوجيا ، ... الخ .

ثانيا : المعايير المثالية أو النظرية : وتمثل الأداء المثالي والكمال و الذي يمكن تحقيقه نظريا في أفضل الظروف التشغيلية المواتية والذي من النادر أن يتحقق في الحياة العملية ، لأن الانحرافات الوجود عادة ماتظهر ومع هذا تستخدمها الادارة للتحفيز والرفع من الانتاجية.

ثالثا : المعايير الجارية : هي التي يمكن تحقيقها بدرجة معقولة في ظل المستويات المتوقعة للكفاءة ، حيث يعمل على لفت النظر الى الطريقة الصحيحة لأداء الوظيفة وأيضا قد يكون فعالا في رفع كفاءة الاداء .

¹ عبد الحي مرعي ، مرجع نفسه ، ص 69 .

كما ان هناك توفير واقتصاد يرتبط باستخدام هذه المعايير التي تعكس الى درجة كبيرة الأداء الفعلي المتوقع، حيث يمكن استخدامها في التخطيط والموازنات في عملية الرقابة أيضا .

الفرع الرابع: خصائص المعيار الرقابي .

للمعيار الرقابي عدة خصائص متمثلة في :¹

- ✓ الدقة باعتباره الاساس الذي تركز عليه الأهداف الرقابية .
- ✓ وضوح المعيار حتى يكون صالح للقياس .
- ✓ ملائمة موافقة المعيار للظروف السائدة في الوحدة الاقتصادية .
- ✓ ثبات المعيار حتى الثقة عند التنفيذ .
- ✓ مرونة المعيار الرقابي .
- ✓ مرونة المعيار الرقابي .

الفرع الخامس : مستويات تقييم الأداء.

تساعد معايير الأداء عموما في اجراء التقييم على ثلاثة مستويات مختلفة هي :²

أولا : تقييم الأداء الذاتي .

وذلك بقيام المسؤول عن مركز المسؤولية بتقويم أداء مركزه ومعرفة مواطن الضعف والقصور في أداء المهام ، وتصحيح أخطائه وتحسين مستوى أدائه .

ثانيا : تقييم أداء الادارة التنفيذية :

ويتم ذلك بواسطة المستويات الادارية العليا ، للتعرف على مدى جودة أداء المسؤولين عن مراكز المسؤولية والإدارة التنفيذية بتحقيق اهداف المشروع وغالبا ما يتم اجراء هذا التقييم على مختلف مستويات ادارة المؤسسة .

¹ سفيان بوزيد ، المحاسبة التحليلية كاداة لمراقبة التسيير واتخاذ القرار ، مذكرة ماجستير ، جامعة المدية ، 2009 ، ص 70 .

² سفيان بوزيد ، مرجع سابق ، ص 70 ، ص 71 .

ثالثا : تقييم أداء الأنشطة :

ويتم ذلك بواسطة الإدارة العليا للتعرف على مدى جودة أداء الأنشطة وإنجاز المهام المختلفة ، للتعرف على مدى كفاءتها وفعاليتها في المساهمة لتحقيق أهداف المشروع ، ويرتبط هذا النوع ارتباطا وثيقا بأسلوب الرقابة عن طريق التخطيط واتخاذ القرارات ، حيث يهدف الى التعرف على مدى التزام النشاط المعين بالأهداف المحددة له في الخطة ، وبذلك يلزم أن توضح تقارير الأداء والانحرافات عن الأهداف وأسبابها كلما أمكن ذلك ، لكي تساعد الإدارة تجنبها مستقبلا .

المطلب الثالث : أنواع أساليب الرقابة الفعالة على التكاليف.

إستنادا الى ما جاء به " Gorgon shilling low " نميز بين أربعة أساليب رقابية وهي :¹

✓ الرقابة عن طريق التخطيط .

✓ الرقابة عن طريق الجدولة والتوجيه والإشراف.

✓ الرقابة عن طريق المتابعة باستخدام تقارير الاداء .

✓ الرقابة عن طريق التدبير المهادف .

يعتبر أسلوب الرقابة عن طريق التخطيط أو الموازنات التقديرية من أقدم الأساليب المستخدمة للرقابة ، وعموما فإن المتطلبات الأساسية للرقابة عن طريق الموازنات التقديرية هي أساس التحديد الدقيق للتنظيم وأهدافه وللوظائف المختلفة ، وفي هذا التحديد ينبغي أن تكون خطوط السلطة والمسؤولية واضحة جدا ، كما يتطلب ضرورة وجود نظام محاسبي سليم ، وتحديد معايير عملية ودقيقة تستخدم في أغراض التخطيط والرقابة ، ومن هنا نجد ارتباطا وثيقا بين الموازنات التقديرية والتكاليف المعيارية ، إلا أنه ينبغي أن نلاحظ في هذا المجال أن أي نظام للرقابة مهما كانت الصورة التي يأخذها هي أداة مساعدة للإدارة ، وأن الموازنة التقديرية لا تعتبر نظام كامل للرقابة، ولكنها تعتبر فقط جزء منه فقط .

وتحقق الرقابة عن طريق الجدولة والتوجيه ، والإشراف بوضع جداول فنية وزمنية تفصيلية لأداء مختلف المهام المطلوبة لتحقيق الأهداف المنشودة على الصورة المرغوبة ، وضمان توافر الموارد المالية والمادية والبشرية اللازمة للتنفيذ بقدر كافي وفي الوقت المناسب ، وتتم مزاولة الرقابة بعد ذلك عن طريق الاشراف على تنفيذ المهام وفقا

¹ عبد الحي مرعي ، مرجع سابق ، ص 71

للجدول الفنية و الزمنية المحددة لها و ابلاغ المسؤولين عن التنفيذ بالانحرافات أول بأول ,وتختلف الرقابة عن طريق التخطيط و الرقابة عن طريق الجدولة في كون الأولى شاملة لكافة أوجه النشاط , كما أنها تعد رقابة سابقة على بدء التنفيذ بهدف منع حدوث الأخطاء في ظل الظروف المتوقعة عند القيام بالتخطيط في حين تكون الثانية محدودة النطاق و مفصلة بحسب المهام المطلوبة لكل نشاط ، كما أنها تعتبر في شق منها توجيهية وفي شقها الأكبر تصحيحية وهي من الدعامات الرئيسية لأي نظام رقابي فعال.

وتعد الرقابة عن طريق المتابعة وتقارير الأداء من الوسائل الرقابية الهامة اذا ما أمكن التعرف على اسباب انحرافات الأداء الفعلي عن المعايير المحددة مقدما ، وتستخدم تقارير الأداء لإبلاغ المسؤولين بها و متابعتها و القيام باتخاذ ما يلزم من اجراءات تصحيحية ملائمة.

وتختلف الرقابة عن طريق التدبير الهادف اختلافا جوهريا عن الأساليب الثلاثة السابقة, اذ أنها تعمل على اثاره الدوافع السلوكية على مستوى الادارات التنفيذية ,من خلال التلاعب بأوزان المتغيرات الخاضعة لرقابتها,وذلك بما يكفل تحقيق الأهداف كما تريدها المؤسسة.

خلاصة الفصل:

تطرقنا في هذا الفصل إلى مختلف المفاهيم و الأسس و الأهداف المرجوة من المحاسبة التحليلية باعتبارها من الوسائل الحديثة لمراقبة عمل الآخرين ، كما تعرضنا إلى الأساليب و التقنيات المستعملة في حساب التكاليف و سعر التكلفة.

و رأينا أن الرقابة على التكاليف تمثل جزء من أهداف مراقبة التسيير , حيث تسعى إلى دراسة التكاليف و بذلك فهي تمثل الأداة الفعالة لمراقبة الانحرافات و تحديد أسبابها و تبني الإجراءات التصحيحية اللازمة.

و حتى تحقق المحاسبة التحليلية الأهداف المرجوة منها لابد من تنظيمها بالشكل الملائم لذلك .

الفصل الثاني: الموازنات التقديرية ضمن أدوات مراقبة التسيير

تمهيد:

ان نظام الموازنات التقديرية يهدف الى القيام بوظائف اساسية وهي التخطيط والتنسيق والرقابة واتخاذ القرارات , ويعد هذا الاخير نظاما متكاملا يزود المسؤولين الاداريين بكل البيانات والتقارير التي تمكنه من تخطيط ومتابعة ومراقبة واستغلال الموارد النادرة المتاحة بكل كفاءة واتخاذ القرارات المناسبة في الاوقات المناسبة .

وتعتبر الموازنات التقديرية بأنها التقنية الاكثر تطبيقا في المؤسسة فالفوائد التي تجنيها تفوق بكثير تكاليف تطبيق هذا النظام .

وستتطرق في هذا الفصل الى دراسة الموازنات التقديرية وذلك من خلال المباحث التالية :

- المبحث الاول : مدخل عام للموازنات التقديرية
- المبحث الثاني : مراحل إعداد الموازنات التقديرية ومزاياها وسلبياتها .
- المبحث الثالث : الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية .

المبحث الأول : مدخل عام للموازنات التقديرية .

تعتبر الموازنات التقديرية من اهم ادوات مراقبة التسيير وفيما يلي مفاهيم حول هذا النظام وكيفية استخدامه في المؤسسة الاقتصادية .

المطلب الأول : تعريف الموازنات التقديرية.

تعدت التعاريف المتعلقة بالموازنات التقديرية واختلفت من كاتب لأخر وهي كالأتي :

التعريف الأول:¹ يرى بعض الكتاب إن الموازنة عبارة "تعبير كمي لحطة الأعمال وتساعد على تحقيق تنسيق والرقابة " .

التعريف الثاني : معهد التكلفة والمحاسبين الإداريين بانجلترا يعرف الموازنة كما يلي " حطة كمية وقيمة يتم تحضيرها والموافقة عليها قبل فترة محددة وتبين عادة الإيراد المخطط المنتظر تحقيقه او النفقات المنتظر تحملها خلال هذه الفترة والأموال التي ستستعمل لتحقيق هدف معين .

التعريف الثالث:² "الموازنات التقديرية عبارة عن حطة رقمية لنشاط المؤسسة المستقبلية على المدى القريب والمتوسط " .

التعريف الرابع:³ "الموازنات التقديرية عبارة عن مخطط كمي قصير الأجل ومفصل للموارد المخصصة والمسؤوليات المحددة " .

من هذه التعاريف نستخلص بان نضام الموازنات التقديرية يقدم الخدمات الرئيسية الآتية : ألتخطيط والتنسيق , الرقابة والتحفيز وهي:⁴

❖ **التخطيط :** تتخذ الإدارة مجموعة من القرارات لتحديد الأهداف ووضع البرامج البرنامج والإجراءات التي تؤدي الى تحقيق هذه الاهداف , فالتخطيط يقوم على اساس الاختيار لبديل من البدائل المتاحة والذي يؤدي الى

¹ فركوس محمد , الموازنات التقديرية - اداة فعالة للتسيير - , ديوان المطبوعات الجامعية , بن عكنون , الجزائر , 2001 , ص 04 .

² بوقلقال بلقاسم , قرطي محمد ياسين , دور الموازنات التقديرية في التخطيط والرقابة , مذكرة تخرج لنيل شهادة ليسانس , بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , جامعة المدية , 2002 , ص 23 .

³ خيرت ضيف , المحاسبة الادارية , الميزانيات التقديرية , دار النهضة العربية للطباعة والنشر , بيروت , 1975 , ص 06

⁴ فركوس محمد , مرجع سابق ص 05 ص 06 .

تحقيق الاهداف الموضوعية وأهداف المؤسسة قد تكون تحقيق أكبر قدر من الربح او عائد مرتفع او فتح اسواق جديدة... الخ فمهما تكن الاهداف المرغوب تحقيقها فيجب ان تكون واضحة ومحددة , ويجب ترتيب هذه الاهداف حسب اهميتها والتفرقة بين الاهداف التي ترغب تحقيقها في المدى الطويل ويشترط امكانية تحقيق الهدف بحيث يجب ان لا توضع اهداف غير ممكن تحقيقها نظرا لظروف المؤسسة وفي الاخير تأتي مرحلة ترجمة الاهداف ووضعها في صورة موازنات عينية ومالية ونقدية .

❖ **التنسيق :** إن من أهم مهام التخطيط التنسيق للنشاطات المختلفة للمؤسسة ولأقسامها المتعددة من اجل تحقيق أهدافها. فمثلا إذا رغبت إدارة التسويق ان ترفع حجم المبيعات في فترة قصيرة من الزمن فان على ادارة الانتاج ان ترفع من الكمية المنتجة وهذا ربما يكون عن طريق شراء مواد أولية بسعر مرتفع واستعمال ساعات إضافية لتحقيق هذا الهدف , وبالعكس فان إنتاج كميات كبيرة سيؤدي بإدارة التسويق إلى بيع المنتوجات بأسعار منخفضة حتى تتجنب تكس المنتوجات في المخازن , فهذا المثال يوضح لنا بان وظيفة الموازنات التقديرية هو التنسيق بين مختلف نشاطات وأعمال المؤسسة لأجل تحقيق أهداف المؤسسة ككل وليس أهداف أقسام وإدارات المؤسسة منفصلة , ولهذا يمكن وضع أهداف لكل إدارة ولكل قسم ولكن يجب أن يكون منسجما مع هدف المؤسسة ككل .

❖ **الرقابة :** هي إحدى الوظائف الثلاث للإدارة , والموازنات التقديرية هي أداة للرقابة تستعملها الإدارة وعملية الرقابة تتطلب إعداد معايير تقييم الأداء كمرشد للنجاح في تحقيق الموازنة المخططة , فالموازنة السنوية تقسم إلى موازنات ذات مدة قصيرة لغرض الرقابة والتابعة .

وخلال هذه الفترة تقارن الموازنة التقديرية مع الموازنة الفعلية وتقوم بإعداد تقارير الأداء الملائمة ثم نقوم بالبلاغ الأقسام والإدارات التي يهملها الأمر بالنتائج .

❖ **التحفيز :** أن التحفيز يشير في نفوس الأفراد روح التعاون والإخلاص في العمل ويجعلهم أكثر أمانا واطمئنانا مما يدفعهم إلى زيادة الإنتاج و الحوافز قد تكون معنوية أو مالية كالمكافآت والعلاوات والترقيات التي يمكن ربطها بتحقيق الأهداف المخططة .¹

¹ فركوس محمد مرجع سابق ص8 ص9 .

المطلب الثاني : خصائص الموازنات التقديرية .

نجد أن للموازنات التقديرية خصائص متعددة وهي :¹

أ: أنها تغير كمي : إن تحقيق البرامج قصيرة الأجل يستدعي بترجمة أهدافها إلى كميات , وكذا تخصيص الموارد الضرورية لتحقيقها بحيث لا تكون هذه الموارد إلا في أشكال كمية ومالية .

ب: إنها تحدد في شكل برنامج عمل : إن الموازنة ليست فقط تقدير الأهداف والموارد الضرورية لتحقيقها وإنما لابد من أن ترفق بقرارات عملية فهي تهدف إلى تحقيق الأهداف المسطرة وليس إلى معرفة والتنبؤ بالمستقبل من اجل المعرفة فقط .

ج: إنها تحدد لفترة معينة : إن الموازنات تحدد لفترة معينة , وقد تكون لسنة واحدة , أو اقل , إذن هي ترجمة كمية لبرامج العمل المحددة , وبإيجاز فان الموازنات تعتبر أداة للتخطيط والتنسيق والرقابة والتحفيز وتشجيع الأفراد وتنشيط عملهم من اجل تحقيق أهداف المؤسسة , ويتكون التحفيز من العناصر الأساسية , القدرة والجهد , الرغبة .

المطلب الثالث : أنواع الموازنات التقديرية .

إن الموازنات هي التغيير المالي للقرارات التي يتخذها المسؤولون في المؤسسة , وتتعلق هذه القرارات بعدة ميادين مختلفة, وتوجد في المؤسسة عدة أنواع مختلفة من الموازنات وقد أحصى احد الكتاب الأمريكيين ثمان وعشرون نوعا مختلفا للموازنات ويعتقد بأنها ضرورية في كل مؤسسة صناعية ذات الحجم متوسط والتي ترغب أن يكون لها نظام كامل للموازنات وسوف نتعرض هنا إلى الأنواع الأكثر استعمالا من الموازنات ويمكن تقسيمها على النحو التالي :²

الفرع الأول : من ناحية الفترة الزمنية .

وفقا لهذا المعيار تقسم الموازنات إلى موازنات قصيرة الأجل والتي تعبر عن الأعمال التي ترغب المؤسسة تحقيقها في المدى القصير وموازنات تقديرية طويلة الأجل وهي التي تعبر عن الأعمال التي ترغب المؤسسة تحقيقها

¹ خالص صالح , تقنيات تسيير ميزانية المؤسسات الاقتصادية , ديوان المطبوعات الجامعية , بن عكنون , الجزائر , 1997, ص 222 .

² فركوس محمد , مرجع سابق, ص 07.

في المدى الطويل , وتعتبر الموازنات القصيرة الأجل جزءا من الموازنات الطويلة الأجل ولهذا يجب أن لا يكون هناك تعارض في الأهداف بينهما .

الفرع الثاني : من حيث وحدة القياس المستعملة .

هناك موازنات معبر عنها على أساس عيني (أي كمية الوحدات المنتجة , الأمتار من النسيج , ساعات العمل... الخ) وموازنات معبر عنها على أساس نقدي .

نجد الموازنات المعبر عنها عينيا في المؤسسات الصناعية ولكن اغلب الموازنات يعبر عنها على أساس نقدي نظرا لاعتمادهم على المعلومات النفقات من المحاسبة العامة والمحاسبة التحليلية وكذلك نظرا انه لايمكن الجمع بين الموازنات المختلفة نظرا لاختلاف أساس القياس في كل منها (أساس القياس في موازنة المواد الأولية أطنان من الصرف ملا بينما موازنة اليد العاملة ساعات العمل) فحتى توحد أساس القياس يستعمل لتعبير النقدي فهو يمثل القاسم المشترك .

الفرع الثالث : من ناحية طبيعة الأعمال التي تعطى الموازنة التقديرية :

من حيث هذا المعيار تقسم الموازنات إلى :¹

أ. موازنة التشغيل (الاستغلال) : وهذه الموازنة تغطي النشاطات العادية للمؤسسة من شراء وإنتاج وبيع... الخ

ب. الموازنة المالية : تتضمن كل الخطط التمويلية المتعلقة بموازنة الاستغلال بالإضافة إلى ذلك هي تختص بالتخطيط و النفاق في المشاريع الاستثمارية التي ترغب المؤسسة القيام بها كبناء مصنع حديد أو توسيع المصنع القديم فهذه الموازنة تتكون من العناصر الآتية : الموازنة الاستثمارية , الموازنة النقدية وجدول الميل النقدي . وموازنة القدرة على التمويل الذاتي وتتكون الموازنة الشاملة من موازنة الاستغلال والموازنة المالية .

¹ فركوس محمد , مرجع سبق ذكره , ص 8

الفرع الرابع : التقسيم على أساس معيار الثبات والمرونة .¹

إن الخطط التي تقوم المؤسسة بإعدادها تعتمد على المعلومات المشتقة من التنبؤ , ومهما كانت الطريقة المستعملة في التنبؤ فلا بد أن يحتوي على هامش عدم التأكد كالمتغيرات الاقتصادية وظهور منتجات منافسة والتغيرات في أذواق المستهلكين ... الخ , ولهذا لا بد أن تكون الخطط متضمنة عدة فرضيات حتى نتجنب إلى حد ما الأخطار التي تنجم عن عدم التأكد , وفي هذا المجال نجدها تنقسم إلى موازنات ثابتة ومرنة ومتغيرة .

أ: الموازنات الثابتة : هذا النوع من الموازنات تكون مبنية على أساس افتراض مستوى واحد من النشاط , وتستعمل في المؤسسات التي تنشط في محيط تستطيع أن تتنبأ بدقة بحجم نشاط الفترة القادمة .

ب: الموازنات المرنة والمتغيرة : الموازنات المرنة تعد على أساس تعدد الأسعار بينما الموازنات المتغيرة أو الديناميكية تعد على أساس عدة مستويات من النشاط , ويمكن أن نعبر بالموازنات أداة فعالة لتقييم الأداء .

الفرع الخامس : من ناحية درجة التفاصيل التي تشتمل عليها الموازنات التقديرية .²

وفقا لهذا المعيار تقسم الموازنات المسؤولية وموازنة البرامج .

أولا : موازنة المسؤولية : إن المسؤولية تتكون من عدة أقسام و ورشات , وعلى رأس كل منها يوجد مسئول , وكل جزء (قسم , ورشة) يكون له موازنة تتضمن الأعمال المراد تنفيذها خلال فترة الموازنة , فموازنة المسؤولية هي إذن أداة فعالة للرقابة لأنها بالمعلومات المفصلة التي بواسطتها تقييم أداء المسئول الذي هو على رأس ذلك القسم والإجراءات المصححة الواجب القيام بها .

ثانيا : موازنة البرامج : وهذا الصف يحدد ماتنوي المؤسسة القيام به من خطط رئيسية , وأساس موازنة البرامج هو نشاط معين أو عملية محددة تنوي القيام بها كإجراء آلة جديدة ... الخ .

ودور موازنة البرامج هو إضفاء أهمية خاصة لعملية التنبؤ وتزداد أهمية موازنة البرامج عندما نواجه المؤسسة مشاكل اختيار المشاريع وهي تزود الإدارة بالمعلومات عن الآثار والنتائج الاقتصادية والمالية الناجمة عن اختيارها لكل مشروع فهي تساعد على اتخاذ القرارات .

¹ فركوس محمد , مرجع سابق, ص 9

² المرجع نفسه, ص 10.

المبحث الثاني : شروط إعداد الموازنات التقديرية ومزاياها وسلبياتها.

للموازنات التقديرية عدة مراحل ومزايا تقوم عليها في مرحلة الاعداد وهي :

المطلب الأول. الشروط الواجب توفرها قبل إعداد الموازنات .

نجد ان هناك عدة شروط يجب أن نوفرها قبل إعداد أي موازنة منها :¹

أولاً : الشروط المتعلقة بالتنظيم : إن أهداف المؤسسة عديدة وتحقيقها لا يمكن أن يتم من طرف واحد , لهذا فان توزيعها وانتشارها إلى أطراف عديدة يعد أمراً ضروريا , وهذه الأطراف تمثل مراكز مسؤوليات لها مهام وأهداف خاصة وواضحة وعملية .

ثانياً: الشروط النقدية : إن توفر الشروط النقدية من أدوات محاسبية وإحصائية وإعداد الموازنات وأدوات مراقبة الاداءات غير كافية لنجاح الموازنات , كما أن الموازنات يمكن أن تكون مصدر تحفيز وذلك وفقا لها إذا كانت تعكس حاجات العمال أم لا , فمن المعلوم أن حاجات العمال يمكن أن تكون مادية أو معنوية وحتى يكون لديهم حافز للعمل لا بد من الحصول على مقابل هو إشباع هذه الحاجات .

فأهداف الموازنات إذن لا بد وان يكون بذلك الطريقة التي تسمح للعمال بإشباع حاجاتهم وعن طريقها تحقيق أهداف المؤسسة , لهذا لا بد من إشراك مختلف فئات عمال المؤسسة في إعداد الموازنات من اجل تقييمها كأداة لقياس أدائهم وبالتالي العمل على تحقيقها من اجل الحصول على إجازات معنوية ومادية .

ثالثاً: الشروط المادية : وهي غالبا ماتعلق بتوفر نظام المعلومات الضرورية في الأوقات المناسبة من اجل الموازنات من جهة وانتقال مخرجات هذا النظام المتمثلة في نتائج المراقبة نحو مراكز المسؤوليات المعنية , من اجل اتخاذ القرارات المناسبة لتحقيق أهدافها , وبالتالي المساهمة في تحقيق أهداف المؤسسة من جهة أخرى .²

¹ محمد رفيق الطيب , مدخل للتسيير , ديوان المطبوعات الجامعية , الجزء الثاني , الجزائر , 1995 , ص 31.

² فركوس محمد مرجع سابق ص 13

المطلب الثاني : إجراءات إعداد الموازنات التقديرية .

لغرض نجاح تطبيق الموازنات التقديرية في المؤسسة , يجب إتباع بعض الإجراءات الضرورية والتي تشمل على:¹

أولاً : تكوين لجنة مسؤولياتها توفير التنسيق , عملية إعداد الموازنة التقديرية تظم هذه اللجنة عدد من الأعضاء الذين يشتركون في إدارة المؤسسة , وعامة يكون مسئول القروض ومؤول المحاسبة والمراقب المالي أعضاء فيهم .

ثانياً : تعقد هذه اللجنة عدة اجتماعات لتنسيق العمل بين كافة أوجه النشاط , وان اجتماعها الأول يكون برئاسة المدير العام , حيث يعرض كل مدير مسودة عمل تتضمن تقديراته عن الميزانية التي تخص القسم المسئول عنه .

ثالثاً : يتم مناقشة كل ميزانية وتحديد مدى توفيقها مع أهداف المؤسسة والخطة العامة ومن ثمة يطالب إعداد التفاصيل الأخرى المتعلقة بكل ميزانية .

رابعاً : يجب تحديد فترة الميزانية التقديرية , وفي الحقيقة ليست هناك قواعد ثابتة توجب وضع الميزانية على أساس سنوي ومع ذلك فان ظروف العمل في بعض القطاعات تستوجب إعداد الميزانيات لفترة أطول أو اقصر من ذلك .

المطلب الثالث : مراحل إعداد الموازنات التقديرية وتنفيذها .

من اجل اعداد الموازنات التقديرية وتنفيذها نتطرق لعدة مراحل وهي كالأتي :

الفرع الأول :مراحل إعداد الموازنات التقديرية .

يمكن أن نلخص المراحل التي يمر بها إعداد الموازنة كما يلي :²

1/ توضيح وتحديد الدور الاقتصادي والاجتماعي للمؤسسة .

2/ وجود الموارد الكمالية والفنية والبشرية للمؤسسة .

3/ توضيح العوامل الخارجية للمؤسسة مثل :

¹ المرجع نفسه ص 13

² فركوس محمد مرجع سابق ص 13

✓ الظروف الأمنية , الاقتصادية والسياسية .

✓ المنافسة المحاسبية والدولية .

✓ سياسة الحكومة اتجاه النقد , الضرائب , معدل الفائدة ... الخ

✓ معدل التضخم .

4/ تشكيل الأهداف الطويلة الأجل .

5/ إعداد السياسات والوسائل من اجل تحقيق الأهداف قصيرة الأجل وطويلة الأجل مثل :

✓ سياسة التسيير

✓ سياسة القروض , الأجور , الائتمان

✓ سياسة البحث والتنمية

6/ سياسة التوسع , فتح وكالات جديدة ... الخ

7/ تحديد المسؤوليات داخل المؤسسة مع الوصف الدقيق لكل المهام .

8/ تعيين لجنة الموازنات يجب أن يكون دورها وظيفيا فقط ومتكونة من أشخاص ذوي المستويات الإدارية العالية

ويجب أن يكون من مهمات المراقب المالي , كما يجب أن تكون كل المصالح ممثلة في هذه اللجنة .

9/ إشعار كل الأشخاص اللذين لهم مسؤولية على مركز تكلفة , أو مركز ربح سياسات المؤسسة

10/ قبول أهداف وسياسات المؤسسة من طرف المسئولين المكلفين بتطبيقها .

الفرع الثاني : مرحلة تنفيذ الموازنات التقديرية : ¹

هي المرحلة الأخيرة , حيث يشرع في تنفيذ الميزانية , اذ يقوم رؤساء الأقسام بتنفيذ البرنامج كل حسب اختصاصه .

يجب أن تتدخل الإدارة في الإشراف على التنفيذ وتعطي توجيهات في الوقت المناسب يتم هذا الإشراف عن طريق فحص التقارير الدورية التي تبين ماتم تحقيقه من الخطط الموضوعة على ضوء تقديرات الموازنة وعلى هذا فان التنفيذ يعتبر الخطوة الأولى لتحقيق الرقابة فالموازنة كما اشترنا هي فعالة لتحقيق الرقابة في اكتشاف الانحرافات وتحليلها ومعرفة أسبابها وتقوم بإعداد تقارير بشأنها إلى الإدارة لتقوم باتخاذ القرارات العلاجية الكفيلة لتجنب الانحرافات السالبة ودعم الانحرافات الموجبة .

¹ احمد نور , المحاسبة التحليلية واتخاذ القرارات وبحوث العمليات , دار الجامعية للطباعة والنشر والتوزيع الاسكندرية , مصر , ص 62 ص 63 .

المطلب الرابع : مزايا وسلبيات إعداد الموازنات التقديرية .

للموازنات التقديرية عدة مزايا وسلبيات تذكر منها :

الفرع الأول : فوائد ومزايا الموازنات التقديرية .

إن إتباع نظام الموازنات التقديرية ينتج عنه :¹

- 1/ وضع المخطط واضح وتحديد الأهداف , ورسم السياسات والبرامج .
- 2/ إلزام كل فرد من أفراد الإدارة بالتفكير بوضع الخطط المحاسبية للقيام بدوره وتنفيذ المهام الملقاة على عاتقه لكي يستطيع أن يساهم بالشكل المطلوب منه الوصول إلى أهداف المؤسسة .
- 3/ إشراك وإلزام كافة المستويات بالمساهمة في العملية التخطيطية .
- 4/ تحديد مسؤولية كل قسم وكل فرد ودوره في تنفيذ الخطة المرسومة .
- 5/ ترجمة أهداف المؤسسة والأقسام المختلفة إلى أهداف رقمية محددة ، ترتبط بجدولة زمنية محددة .
- 6/ بحث جميع المستويات والأقسام الالتزامي العقلاني الموارد الاقتصادية المتاحة .
- 7/ تحديد نقاط الاختناق وأسبابها والمسؤولين عن حدوثها ووضع الحلول اللازمة لتجاوزها .
- 8/ متابعة التنفيذ ومعرفة مدى التقدم في أنشطة المؤسسة وتقييم الخطة بشكل إجمالي .

الفرع الثاني : سلبيات الموازنات التقديرية .

تتمثل هذه السلبيات والمخاطر فيما يلي :²

- 1/ التنافس والصراع بين المدراء لتأمين استمرار الحصول على المخصصات القديمة وزيادتها .
- 2/ تردد المسؤولين أو عدم قدرتها على تنبيه رؤوسهم , ولفت أنظارهم لتدارك الانحرافات الموجودة في الأوقات المناسبة .
- 3/ استعمال الموازنات التقديرية لأغراض تحكمية , بدلا من استعمالها لأغراض تحويلية لمراقبة العمليات ويحدث ذلك عندما لا تبني على أساس الاستجابة لمتطلبات مراقبة العمليات ويحدث ذلك عندما لا تبني على أساس

¹ فركوس محمد مرجع سبق ذكره ص 18 .

² مرجع نفسه ص 19

الاستجابة لمتطلبات الواقع والاحتياجات الفعلية , حيث يمكن أن تتعرض بعض الدوائر , أو الوحدات أو البنود الاتفاقية للتضييق والعرقلة بحجة عدم وجود مخصصات , بينما تتوفر مخصصات زائدة عن اللزوم , يمكن أن تصبح مصدرا للتبذير على مستوى وحدات أو بنود اتفاقية أخرى .

الفرع الثالث : حدود الانتفاع بالموازنات التقديرية .

ينبغي علينا أن ندرك أن الميزانية التقديرية لا تعتبر علاجاً كاملاً لجميع نواحي النقص في المؤسسة بل تعتبر أداة لمراقبة التسيير تستخدمها الإدارة في نطاق وحدود معينة وهذا راجع للأسباب التالية :¹

1/ الميزانية التقديرية تعد على أساس تقديري , فقوة أو ضعف البرنامج لموضوع الميزانية التقديرية يتوقف على حد كبير على صحة هذه التقديرات التي تبحث على الحقائق والبيانات التي يمكن الحصول عليها كما أن هذه التقديرات التي تبحث على الحقائق والبيانات التي يمكن الحصول عليها كما أن هذه التقديرات يمكن الحصول عليها عن طريق دراسة عوامل مختلفة بعضها داخل المشروع وبعضها خارجه .

2/ يجب متابعة دراسة الميزانية باستمرار وتعديلها مم يجعلها متفقة مع الظروف المتغيرة بسبب التحسينات الفنية المستمرة على الإنتاج أو التغيرات في الطلب مثلا .

3/ إن تنفيذ برنامج الميزانية التقديرية لا يمكن أن يحدث إلا بدون إشراف جميع المستويات الإدارية , فالتخطيط لا يمكن فعلا إلا إذا بذل المسؤولون عن تنفيذ الخطط جهود مستمرة نحو تحقيق الأهداف التي وضعت .

المبحث الثالث : الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية .

من اجل عملية الرقابة وجدة عدة اليات جديدة وفعالة حتى تكون عملية الرقابة في الطريق الصحيح ومن هذه الاليات نجد الموازنات التقديرية فهي تعتبر من الطرق الحديثة الاستعمال في عملية الرقابة التي سنتطرق لها .

المطلب الأول : أهمية الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية وأهدافها .

للرقابة باستخدام الموازنات التقديرية أهمية وأهداف متعددة نذكر منها :

¹ خيرت ضيف , مرجع سابق ص 15 .

الفرع الأول : أهمية الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية ¹.

تعتبر الموازنات التقديرية من أهم الوسائل الرقابية على نشاط المنشأة حيث انها تشكل ترجمة مالية لأهداف المؤسسة من حيث توفيرها المعايير اللازمة للمقارنة بالأداء الفعلي وذلك خلال إعداد تقارير الأداء التي تشمل مختلف العمليات ،ومراكز المسؤولية داخل المؤسسة وتتضمن هذه التقارير ما يلي :

- ✓ النتائج الفعلية المطابقة للسجلات المحاسبية ،والإحصائية ،والإدارية الأخرى.
- ✓ النتائج المقدرة وهي التي تم تقديرها في الموازنات.
- ✓ الانحرافات التي هي عبارة عن الفرق بين النتائج الحقيقية والمقدرة.

وعن طريق تحليل لهذه الانحرافات ، تقوم المنشأة باتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة لمعالجتها والتماشي مع الخطط الموضوعة من قبل المؤسسة .

الفرع الثاني :أهداف الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية .

للرقابة باستخدام الموازنات التقديرية عدة أهداف أهمها : ²

- ✓ التأكد من تحقيق الأهداف وتنفيذ الخطط الموضوعة من قبل المؤسسة .
- ✓ إقامة نقاط رقابة ذاتية داخل المؤسسة حيث أن إعداد الموازنات على مستوى مختلف مراكز المسؤولية يتبع الفرصة لكل مسؤول بأن يقوم برقابة ذاتية على أداءه والتأكد من التزاماته بالخطط المعبر عنها في الموازنة الخاصة به.
- ✓ الرقابة على الإيرادات ، حيث أن المقارنة بين النتائج الفعلية والنتائج المقدرة، يمكن أن ينبه المؤسسة إلى التطورات السلبية التي قد تحدث مثل دخول منافسين جدد.
- ✓ الرقابة على المصاريف حيث أن المصاريف هي أكثر عرضة للانحراف ويمكن التحكم فيها بشكل كبير من داخل المؤسسة عكس الإيرادات ، فإن الموازنات تساعد على إحكام الرقابة عليها.
- ✓ الرقابة على نتائج الأعمال التي هي الفرق بين الإيرادات والمصاريف الفعلية للمؤسسة ومنه فإن أي انحراف في أحدهما ينعكس على نتائج الأعمال ويمكن للموازنات إظهار هذه الانحرافات وأسبابها وإبراز علاقتها ببعضها البعض.

¹ احمد نور , مرجع سابق ص 61.ص 62

² فركوس محمد , مرجع سابق ص 56 .

✓ الرقابة على المركز حيث أن موازنة المركز المالي يمكن أن تكشف العديد من المشاكل التي تواجهها المؤسسة و أسبابها . ،ومن ثم اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة

✓ الرقابة على التدقيق النقدي المشاكل التي تؤثر على نتائج الأعمال والمركز المالي تؤثر بدورها على التدفق النقدي، حيث من المحتمل أن تؤدي إلى تطورات سلبية.

المطلب الثاني: مراحل عملية الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية .

تمر عملية الرقابة باستخدام الموازنات بثلاث مراحل وهي :

الفرع الأول: مرحلة إعداد تقارير الأداء وتحديد الانحرافات .

تتم مرحلة تحديد الانحرافات وفق العلاقة التالية :¹

الانحراف = النتائج الفعلية - النتائج المقدرة .

وبعدها يتم إعداد تقرير الأداء من أجل حصر ، وتحديد الانحراف على أساس شهري وذلك باستخدام واحد على مستوى مختلف الإدارات ولجميع الأنشطة خلال السنة ، ويجب أن يتوفر هذا التقرير على مجموعة من الشروط وهي:

✓ أن يتبع هيكل التنظيم الإداري للمنشأة ، حيث يجب أن يكون هناك تقرير أداء مفصل لكل مركز مسؤولية.

✓ أن يشمل كافة الأنشطة في المؤسسة .

✓ أن يتضمن الانحرافات ، وحسابها وذلك لكل شهر من بداية السنة إلى تاريخ حدوثها.

✓ أن يساعد التقرير مستخدمه على تقييم اتخاذ القرار.

✓ يجب أن تخصص فيه مساحة للملاحظات.

✓ أن يغطي التقرير فترة زمنية محددة التي تكون شهر واحد كحد أدنى ، لكن في بعض الأحيان أو

الاستثناءات عند وقوعه بعض المشاكل يتطلب الأمر إعداد تقارير أسبوعية وأحيانا يومية.

✓ أن تتم إعدادها في الوقت المحدد لها من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية المناسبة في وقتها وتجنب

الخصائر.

¹ فركوس محمد ، مرجع سابق ، ص 83 .

الفرع الثاني : مرحلة تفصي الانحرافات وتحليلها.

ويتم في هذه المرحلة دراسة الانحرافات وتحديد أهميتها ، و أسبابها ، ولن ترجع المسؤولية عن هذه الانحرافات

وتتطلب هذه المرحلة ما يلي :

- ✓ تحديد طبيعة الانحراف وأهميته.
- ✓ ربط الانحراف بالنتائج الأخرى ، ومقارنة الاتجاه فيما بينها.
- ✓ البحث عن الأسباب التي أدت إلى هذا الانحراف وتحليلها.
- ✓ تحديد المعنى ، أو المسئول عن هذه الانحرافات.

الفرع الثالث : مرحلة اتخاذ الإجراءات التصحيحية .

في هذه المرحلة يتم تحديد ، وتحليل أسباب الانحرافات ، واتخاذ الإجراءات التصحيحية الضرورية لمعالجتها ومنع تكرارها ، حيث يجب القيام بما يلي :¹

- ✓ مناقشة الأسباب التي أدت إلى هذه الانحرافات مع المسئولين المباشرين عنها حيث يقوم بالمطابقة وتقديم تفسيرات خطية عن الانحرافات المسجلة ، أو الاجتماع المباشر والتحاوور والتناقش معهم.
- ✓ اتخاذ القرارات التي يجب أن تنبع من أجل معالجة هذه الانحرافات ، وتحديد الوسائل والطرق التي يجب أنتتبع من أجل منع حدوث النتائج غير المرضية في المستقبل.

- ✓ السهر على متابعة تنفيذ القرارات والإجراءات التصحيحية حيث تقوم المنشأة بدراسة إمكانية تطوير وتحسين ، وكذا مدى واقعية الأهداف الموضوعية سابقا ، وتعديل الأنظمة الإجراءات إذا تطلب الأمر ذلك كما يمكن في بعض الأحيان أن تعيد المنشأة النظر في الموازنات وتقوم بالمكافأة عن الارتفاع في الأداء وتعميم الأساليب والتقنيات الناجعة على مختلف وحدات المنشأة .

المطلب الثالث : دور الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير .

ان نظام الموازنات التقديرية يلعب دور في المؤسسة مما يساهم في تحقيق فعالية التسيير وهو توجيه الادارة ومسيرها نحو التسيير الجيد وذلك من خلال اطلاعه بالنقائص الواجب تروفرها بالمؤسسة .

¹ فركوس محمد ، مرجع سابق ، ص 83.

الفرع الأول : الموازنات التقديرية والمسؤولية .

يتولى شؤون الموازنة التقديرية نخبة من الاعضاء الذين يتولون اعدادها ووضع الخطط العريضة لها والسهر على تنفيذها مع وجوب تحديد مسؤولية كل عضو ، ويستوجب على :

✓ كل مسؤول له الحق في اعداد الموازنة الخاصة به ، ويعني ان الموازنة التقديرية لكل مؤسسة يجب أن توضع من قبل الادارة العامة وإنما هي موضوعة من طرف مختص في هذا المجال ويكون ملتزم بتنفيذه ويتحمل مسؤولية ذلك .

✓ كل مؤسسة تتحمل التكاليف التي يمكن للمسؤولين التصرف فيها مباشرة وتمثل في تكلفة المواد الخام وتكلفة الاجور وحتى يمكن اعداد الموازنات التقديرية بدقة يجب على ادارة المؤسسة أن تدرس السعر المدفوع في سبيل الحصول على الموارد والكمية المستحقة في الانتاج .

✓ توفير الامكانيات من طرف الادارة العامة لكل مسؤول قسم من أجل القيام بأعماله في حدود المسؤولية وتكمن في الوسائل المادية والبشرية والتي يتم انفاقها من طرف المسؤولين في حدود النفقات المسجلة في الموازنات التقديرية .

الفرع الثاني : الرقابة على الموازنات .

عند تصميم نظام للرقابة يجب اعطاء الافراد واجبات ومسؤوليات تتناسب مع قدراتهم وخبراتهم ، وبعد ذلك تبدأ الرقابة على اداء المؤسسة للتأكد من مدى الالتزام بالخطط الموضوعة .

الفرع الثالث : تقصي اسباب الانحرافات وتعالجها .

بعد تنفيذ الخطط ، يتم تحديد التقارير التي يجب اعدادها على كل مركز مسؤولية وذلك بمقارنة النتائج الفعلية بالنتائج المقدرة وتحديد الانحرافات التي حدثت سواء ملامة او غير ملائمة ولا نكتفي بتحديد الانحرافات فقط بل يجب العمل على تقييمها وتحليلها وتقصي اسبابها .

ان مسؤولية تصنيف وتحليل الانحرافات وتقصي أسبابها تقع على عاتق المشرف على مركز المسؤولية وذلك بعد أن نناقش الانحرافات مع هؤلاء المتسببين فيها ، ودراسة مختلف المعطيات والإجراءات التي يمكن اتباعها واختيار الأفضل والأنسب منها لاتخاذ الاجراء التصحيحي اذا لزم الامر .

خلاصة الفصل:

تعتبر الموازنات التقديرية من أهم أدوات مراقبة التسيير وأكثرها فعالية من حيث الرقابة وكأداة لقياس فعالية النظام الرقابي للمؤسسة عن طريق المرور بعدة مراحل مختلفة بدءاً من إعداد التقارير حيث يتم إعدادها من طرف المحاسب الإداري باعتماده على المعلومات التي يحصل عليها من مصادر مختلفة داخل المؤسسة ، ومقارنة الأداء الفعلي بالأداء المحدد في الموازنة الشاملة ، وهذا من أجل اتخاذ الإجراءات التصحيحية ومتابعة تنفيذها للتأكد من فعاليتها ، ثم تأتي عملية الرقابة في ضل استخدام الموازنات التقديرية وتوفر هذه الأخيرة على شروط موضوعية مما تزيد من أهميتها .

الفصل الثالث: لوحة القيادة ضمن أدوات مراقبة التسيير

تمهيد:

كانت لوحة القيادة في بدايتها عبارة عن تجميع للمعلومات وتصنيفها وتقديمها بصورة منتظمة وسريعة للمسئول الأول للمؤسسة , حتى يتسنى له مراقبة ومتابعة مختلف الأنشطة والوظائف داخل المؤسسة وباعتبار العنصر البشري من أهم عناصر المؤسسة , عرفت لوحة القيادة عدة تحولات وتطورات على مستوى التصميم والوظائف , حيث أصبح لها دور كبير في مجال قياس النتائج المحققة من قبل المؤسسات وعليه فان هذا الفصل تناول لوحة القيادة واستعمالاتها وأنواعها وفق المباحث الآتية :

- المبحث الأول : ماهية لوحة القيادة .
- المبحث الثاني : أنواع لوحة القيادة .
- المبحث الثالث : المؤشر كمكون أساسي للوحة القيادة .

المبحث الأول : ماهية لوحة القيادة .

تعرف لوحة القيادة بعدة تعاريف وخصائص وأهداف ومبادئ وهي :

المطلب الأول : تعريف ومبادئ وخصائص لوحة القيادة .

للوحة القيادة مجموعة من التعاريف والمبادئ وخصائص اعتمدت عليها وهي :

الفرع الأول : تعريف لوحة القيادة .

تعددة التعاريف حول مفهوم الرقابة بحيث نجد عدة تعاريف نذكر منها :

التعريف الأول Norber guedj: لوحة القيادة هي مجموعة من المؤشرات الاعلامية التي تسمح

بالحصول على نظرة شاملة للمجموعة كلها , والتي تكشف الاختلافات الحاصلة , والتي تسمح كذلك

باتخاذ القرارات التوجيهية في التسيير , وهذا لبلوغ الاهداف المسطرة ضمن استراتيجية المؤسسة .¹

التعريف الثاني Michel gervais : لوحة القيادة تطابق نظام معلومات يسمح في اقرب وقت ممكن

لمعرفة المعلومات الضرورية لمراقبة تسيير المؤسسة في مدة قصيرة وتشمل هذه الاخيرة ممارسة المسؤوليات .²

التعريف الثالث Jean richard sulzer : تعتبر لوحة القيادة على أنها تركيب مرقم للمعلومات

الأساسية والضرورية للمسيرين لتوجيه نشاط التجمع البشري المتواجد تحت السلطة نحو الاستعمال الحسن

لوسائل الاستغلال المتاحة لهم .³

ومن خلال التعاريف السابقة نستنتج مايلي :

¹ N.guedj « le control de gestion » ed d'organisation ,paris ,1995,p285

² M.gervais « control de gestion » ed economic ,7 eme edition ,paris ,p593

³ Jean Richard .sulzer « comment construre le tableau de bord»ed dunod ,1975 ,p10.

- ✓ تشكل لوحة القيادة وثيقة معلومات في شكل خلاصة حول وضعية المؤسسة .
- ✓ تتجه لوحة القيادة للمسؤول في المؤسسة بتحليل الوضعيات وتوقع التطورات والاستجابة في الوقت الفعلي .
- ✓ تعتبر لوحة القيادة وسيلة اتصال متجانسة لمختلف الأطراف التي تتشكل منها المؤسسة .

الفرع الثاني : مبادئ لوحة القيادة .

تتمثل مبادئ لوحة القيادة فيما يلي :¹

- 1/ أنها تعد لفترات قصيرة حتى تسمح باتخاذ القرارات الضرورية في أقرب وقت ممكن من أجل تحقيق الأهداف المسطرة ، هذه الخاصية هي التي تميز هذه الأداة عن الأدوات الأخرى للرقابة .
- 2/ أنها تعتمد على المؤشرات الأساسية لقياس الأداءات ، فلوحة القيادة ليست هدفا في حد ذاتها وإنما هي أداة للوصول الى الأهداف المسطرة ، لذا لا بد من اختيار المؤشرات الضرورية .
- 3/ أنها تتلائم مع تنظيم المؤسسة وخاصة تقييم المسؤوليات ، حيث يتوجب أن يكون لكل مسؤول لوحة قيادة واحدة ، مع العلم أن هذا الأخير يمكن أن يتحصل على العديد من لوحات القيادة من الرؤوسين ، فلوحة القيادة لا بد أن تكون متلائمة مع المستوى السلمي للسلطة ومع وظيفة وأهداف كل مسؤول .²

¹ تقيية يوسفى ، امينة توزورت ، اهمية وظيفة مراقبة التسيير ، مذكرة لنيل شهادة الليسانس بكلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير ، جامعة المدية ، 2010 ص 96 .

² تقيية يوسفى ، امينة توزورت ، مرجع سابق ، ص 98 .

الفرع الثالث : خصائص لوحة القيادة .¹

تعتبر الخاصية الآتية من اهم مميزات لوحة القيادة مقارنة بالأدوات الأخرى والتي تتمثل في الفترة المحدودة التي يجب ان يتم فيها انجاز لوحة القيادة ، حيث تسمح باتخاذ القرارات الضرورية في أقرب وقت ممكن من أجل تحقيق الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة .

يجب أن يكون هناك تلائم بين لوحة القيادة وتنظيم المؤسسة حيث ان المؤسسة تنقسم الى عدة مسؤوليات , مما يتطلب ان يكون لكل مسئول لوحة قيادة واحدة ، حيث لايمكن ان يتحصل هذا الأخير على العديد من لوحات القيادة من طرف المرؤوسين وهو ما يعرف بمبدأ الخلق وعليه يجب ان تكون لوحة القيادة متلائمة مع المستوى السلمي للسلطة ومع الوظيفة ومع أهداف كل مسؤول.

تعتبر لوحة القيادة أداة من الأدوات المستعملة من أجل تحقيق أهداف المؤسسة وهي تساهم بشكل كبير في ذلك ، أي أنها ليست هدف في حد ذاتها بل هي وسيلة .

لذلك تعتمد لوحة القيادة على المؤشرات الدقيقة والمعبرة أي يتم اختيار المؤشرات الأساسية لقياس الأداءات الضرورية فقط .

المطلب الثاني : مهام وأهداف ومحتوى لوحة القيادة .

تسعى المؤسسات الى تحقيق أهداف معينة ، تحدد بواسطة المساهمين أو الادارة العليا انطلاقا من رصد و تقييم الفرص والأخطار التي تميز البيئة الخارجية وأيضا تقييم نقاط الضعف والقوة داخل المؤسسة مقارنة بالمؤسسات التي تعمل في نفس القطاع وتوجه المؤسسة الى قياس فعاليتها في تحقيق الأهداف من

¹ تقيية يوسفى ، أمينة توزوت، مرجع سابق ، ص98.

فترة لأخرى ، والتي يتخللها عادة إعادة النظر في الأوضاع التنظيمية السائدة كشكل الهيكل التنظيمي ونظم سياسات العمل ، وتتم هذه المراجعة بغرض زيادة فعالية الأداء التنظيمي للمؤسسة .

الفرع الأول : مهام لوحة القيادة .

يمكن استخلاص مهام لوحة القيادة من خلال التعاريف السابقة ومنه يمكن استنتاج أنه للوحة

القيادة مهمتين أساسيتين هما ¹:

أولاً : الدور التقييمي : تعتبر لوحة القيادة من أهم الأدوات التي تستخدم في قياس وتقييم الأداء وذلك باستخدام عدة وسائل من بينها استخلاص الفروقات بين النتائج الحقيقية والنتائج التقديرية ، أي تحديد الانحرافات ، كما تقوم بتحديد الأخطاء والانحرافات في أقرب وقت ممكن لتفادي تفاقم الخسائر ، يستوجب وجود أداة تسمح للمفوض من تقييم أداء المفوض اليه والتأكد من مدى تحقيق هذا الأخير للأهداف والمهام المحددة له ، ولوحة القيادة هي أنجح وسيلة لذلك .

ثانياً : الدور القيادي : يتمثل هذا الدور في أنها أداة اختباريه للأقسام الخاصة بها حيث أن لوحة القيادة تعتمد على جمع المؤشرات التي توضح مسار قيادة المؤسسة وذلك من خلال معرفة مسار كل قسم من أقسامها ، أي أنها تكون على اتصال وتبنى على أساس مؤشرات كل الأقسام ، وهذا يوضح المسار الذي يسير عليه كل قسم وبالتالي تسهل مهمة قيادة المؤسسة .

¹ انيس علواني ، محمد الهادي بوجعة ، دور لوحة القيادة في تحقيق الفعالية التنظيمية للمؤسسة ، مذكرة تخرج لنيل شهادة الليسانس بكلية العلوم التجارية ، جامعة المدية ، 2009-2010.

الفرع الثاني : أهداف لوحة القيادة

تتمثل أهداف لوحة القيادة فيما يلي :¹

أولا : وسيلة لقياس الأداء : تتم عملية القياس بمقارنة الأهداف المسطرة أي تقدم نظرة عن الانجازات الهامة للوحدة بالمقارنة مع الأهداف المسطرة في البرنامج ، حيث تأخذ بعين الاعتبار النتائج الفيزيائية (الكمية المنتجة ، والكمية المباعة) مقارنة بالأهداف المحددة مسبقا والتي تعبر عن فارق النتائج الذي يمثل انحراف كقيمة مطلقة أو نسبية .

ثانيا : وسيلة التنبؤ : يذهب المسؤولون عند ظهور الانحرافات الى معرفة أسبابها , تحديد الاجراءات التصحيحية لها في مركز المسؤولية , عملية التحليل هذه تجعل من لوحة القيادة المشخص الحقيقي لوضعية المؤسسة ومن أجل التحكم في الأداء وجب اعتماد عملية التنبؤ لهيكله لوحة القيادة .

ثالثا : وسيلة الإعلام : تهدف لوحة القيادة إلى إعلام المسؤولين بالنتائج المتحصل عليها على المستوى كافة مراكز المسؤولية .

رابعا : وسيلة المشاورة والتفاوض : إن الهدف الرئيسي للوحة القيادة يكمن في خلق حوار عبر كافة مراكز المسؤولية .

خامسا : تحضير المسؤولين : تعتبر لوحة القيادة مرآة عاكسة لما حققه المسؤولين من نتائج .

سادسا : تشخيص المنظمة : الغاية من لوحة القيادة الوصول إلى تحديد دقيق لوضعية المنظمة ، هذا التشخيص يهدف بدرجة كبيرة الى تعيين كافة العوامل التي تحول دون تحقيق الأهداف المسطرة في الأجل

¹ Michel , Gervais , op , cit , p593.

المحددة ومحاولة التحكم فيها ، وبالتالي تحسين الوضعية العامة ، وعليه فإن لوحة القيادة أداة تساعد المسؤولين على وضع نظام فعال يعمل على تحقيق الأهداف المرجوة عن طرق تحليل الفروقات ، وتقييم القرارات التصحيحية لتخفيض الفروقات وبتحديد المسؤوليات والآجال لتنفيذ هذه القرارات .

المطلب الثالث : مراحل إعداد لوحة القيادة وأدواتها .

لإعداد لوحة القيادة يجب استعمال أدوات تساعدنا في الحصول على أدق معلومات ممكنة ويجب اتباع عدة خطوات ومراحل :

الفرع الأول : مراحل إعداد لوحة القيادة .

تمر عملية إعداد لوحة القيادة بأربعة مراحل أساسية وهي كالتالي :¹

أولا : تحديد مهام مراكز المسؤولية : ويتم في هذه المرحلة تحديد المهام بدقة حيث يتم فيها توزيع المسؤوليات والمهام كل حسب تخصصه .

ثانيا : تحديد العناصر الأساسية المحددة للهدف : يتم تحديد الاهداف طبقا للعناصر المستخدمة لذلك كعدد العمال او الكمية المباعة ، لذلك يجب اختيار العناصر الأساسية والتي تعبر عن الأهداف المسطرة من قبل المؤسسة .

ثالثا : تحديد المعايير : يجب إختيار المعايير التي تكون سهلة وتساعد في العمل بدقة ومن أدق المعايير النسب ، حيث لا بد من تحديد أدق المعايير .

¹ Michel Gervais , Op, cit , p 598 .

رابعا : اختيار المؤشر : من أجل قياس تطور المعايير لابد من إختيار المؤشرات التي تساهم بذلك ، ومن

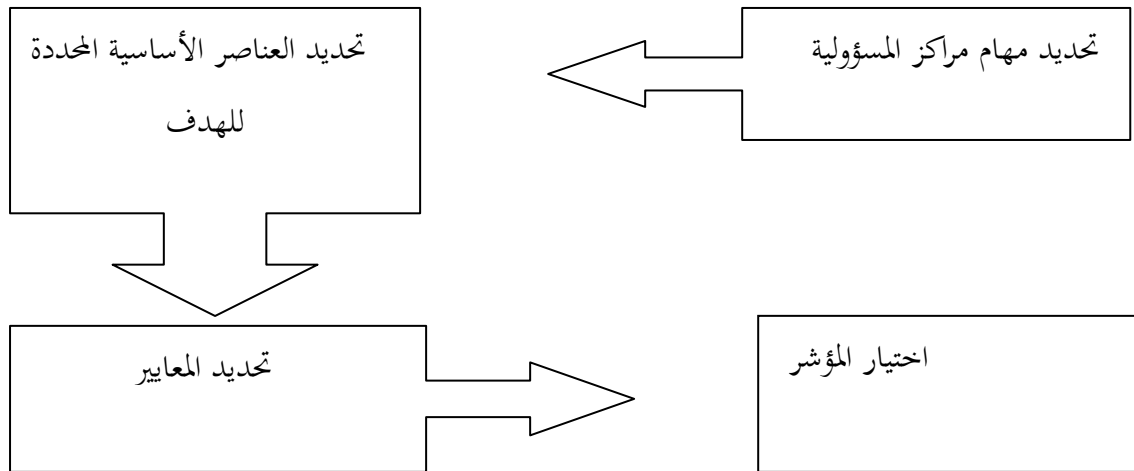
أجل قيام المؤشرات لابد أن تتوفر الصفات التالية:

❖ يجب أن تتميز بالثبات عبر الزمن .

❖ يجب أن يكون مختصرا وغير معقدا .

ويمكن تلخيص مختلف المراحل التي تتم بها عملية إعداد لوحة القيادة في المخطط التالي :

الشكل رقم (06) : المراحل الأساسية في إعداد لوحة القيادة .



المراجع: Michel gervais ,op.cit ,p599:

- مراكز المسؤولية : هي الجهة المكلفة بأداء نشاط معين ، توضع تحت تصرفها امكانيات وموارد وسيتم تقييم أدائها حسب استخدامها لهذه الموارد .

الفرع الثاني : أدوات لوحة القيادة .

ان تعريف لوحة القيادة بانها مجموعة من المؤشرات ، يستدعي توضيح الأدوات تبين هذه النسب تؤدي دورها التقييمي و القيادي لابد ان تعبر عن حقيقة بسيطة وسهلة الاستيعاب وهي :¹

¹ Cloud Alazard , control de gestion , 5 eme édition du monde France , 2001 , p 595 .

- ❖ **النسب :** هي عبارة من علاقة بين مجموعتين أو عنصرين ماليين ، فهذه النسب حتى تؤدي دورها التقييمي لا بد أن تعبر عن حقيقة وتكون بسيطة وسهلة الاستيعاب .
- ❖ **التمثيل البياني :** هو عبارة عن اشكال هندسية معبرة لبعض النسب أو الجداول ، وهي أداة أكثر سهولة الاستيعاب .
- ❖ **الجداول :** هي عبارة عن ترتيب المعلومات في شكل جداول (أعمدة وصفوف) .

المبحث الثاني : أنواع لوحة القيادة .

ان انتقال لوحة القيادة من وسيلة قياس الى وسيلة ادارة أساسية تسمح لاتخاذ القرارات لمختلف الأطراف وتمنح المسير كافة المعلومات الضرورية بكيفية تسمح بتصحيح وضبط القرار المتخذ ، جعل منها وسيلة قابلة للتطور بناء على الأبعاد التي أصبحت تشكل منها لذلك أصبح من الممكن الحديث على عدة أنواع من لوحات القيادة والتي تعبر عن تطور الدور الذي أصبحت تحتله في نظام ادارة المؤسسة .

المطلب الأول : لوحة القيادة الكلاسيكية .

تقوم الكرة الكلاسيكية للوحة القيادة على الفرضية التالية والخاصة بمتخذ القرار بحيث يملك القدرة على فهم وإدماج كل المعلومات ، بالإضافة الى التفكير العقلاني ، كل هذه يمكن تلخيصها في مفهوم "الرجل الاقتصادي" .

الفرع الأول : ماهية لوحة القيادة .¹

تعتبر لوحة القيادة خلاصة رقمية لنشاطاتها حيث تبين الارتباط بين مختلف المصالح ومدى مساهمتهم في المدوجية الشاملة وتشكل لوحة القيادة المالية سلاح في يد الادارة العاملة لمراقبة كل العمليات التسييرية ، واكتشاف التغيرات ودراسة أسبابها .

¹ Fernandez , a les nouveaux tableau de bord de décideurs , ed organisation , 2eme édition , p 07 .

الفرع الثاني : محتويات لوحة القيادة المالية .

تحتوي لوحة القيادة على مجموعة المؤشرات تتعلق بالخزينة والهيكلية المالية والمردودية المالية لرؤوس

الاموال والتي من خلالها يمكن مراقبة التوازن المالي الشامل والمردودية الكلية وشروط الاستغلال وهي¹ :

❖ التوازن المالي الشامل : يتطلب انسجام بين الموارد المالية التي هي بجوزة المؤسسة وطريقة استعمالها وتتم

على مرحلتين :

1/ دراسة منفصلة لكل من هيكلية الموارد والاستعلامات .

2/ فحص العلاقة بين الموارد والاستخدامات .

الفرع الثالث : حدود لوحة القيادة المالية .

تظهر لوحة القيادة أداة تخص طرف واحد فقط على مستوى المؤسسة يتمثل في الادارة العامة .

انطلاقا من رفض فكرة النتائج المالية تخص فقط للمسيرين بل تهم كل الأطراف التي تكون للمؤسسة هذا

يعني تعدد مراكز الربح ويتمثل الانتقاد الموالي كون ان المؤشرات المالية تعلم المسؤول عن مستوى تحقيق

الاهداف لكن ما تجدر الاشارة اليه ان اللغة المالية لوحدها ليست ملائمة كما في عملية القيادة وذلك

لكونها تمنح المعلومات بشكل متأخر وكذلك فإنها تترجم القيادة من زاوية أحادية تتعلق باحتياجات

المستويات التنظيمية العليا من المعلومات وفي الأخير يمكن القول أن لوحة القيادة المالية وسيلة متابعة أكثر

منها وسيلة قيادة .

¹ Fernandez ,a , op , cit , p 07

المطلب الثاني : لوحة القيادة الاستراتيجية .

تدخل لوحة القيادة الاستراتيجية في سياق منهجية شاملة للمؤسسات بالحصول على مزايا تنافسية جديدة وتكثيف أساليب تنظيمها مع الاستراتيجية المتعددة .

الفرع الاول : تعريف لوحة القيادة الاستراتيجية¹ .

تعكس لوحة القيادة الاستراتيجية و الموازنة المقررة من قبل المؤسسة في شكل مفصل بما فيه الكفاية مع بساطته لكي يسمح بالقيادة الحقيقية لمختلف الهيئات .

كما تقوم لوحة القيادة الاستراتيجية على مفهوم المؤشرات مبنية ومنظمة غايتها تحقيق اهداف خاصة بطرق معينة .

مما سبق يمكن ان نستنتج أن لوحة القيادة الاستراتيجية تقوم على ثلاثة أسس أساسية تتمثل في :

✓ ادماج أهداف ذات بعد استراتيجي داخل لوحة القيادة ، وتمكن الرئيس من قيادة وحدته التنظيمية (مصلحة , دائرة... الخ) نحو الأهداف المسطرة .

✓ عملية فعل المؤشرات المرتبطة بالنتائج الاتية والنتائج المستقبلية أو المنتظرة لاتظهر الا في نشاطات لاحقة.

✓ تعمل على دمج واختبار مؤشرات ذات طابع كمي ونوعي ومالي .

ومما تجدر الاشارة اليه هنا ان مختلف لوحات القيادة الوظيفية الخاصة بالمؤسسة تتميز بالتباين وعدم الفصل وهذا ما يخلق صعوبات على مستوى الاتصال والتنسيق والتشاور بين أعضاء فريق الادارة المسؤول

¹ انيس علواني , محمد الهادي بوجمعة , مرجع سابق , ص 21.

عن القيادة ، ومنه يمكن ملاحظة غياب التزامن في أعمال ونقص في التآزر بين مختلف مساعدي قيادة المؤسسة .

الفرع الثاني : منهجية بناء لوحة القيادة الاستراتيجية.

يمكن ايضاح منهجية بناء لوحة القيادة الاستراتيجية حسب الخطوات التالية :¹

- توضيح الاستراتيجية للمشرف على القيادة في شكل نتائج انية ونتائج مؤجلة ، وتظهر أهداف النتائج الانية في شكل اقتصاد في الاعباء او زيادة في الارادات بينما أهداف النتائج المؤجلة فتظهر في شكل استثمارات للاقتصاد في أعباء الاستثمار في التنمية والتطوير .
- ترجمة هذه الأهداف في شكل مؤشرات حيث تتطلب هذه المرحلة ضرورة تدخل الادارة العامة لتوضيح بعض الاهداف بعرض امكانية تجسيد الاستراتيجية المحتملة .
- البحث عن مؤشرات ترتبط بالتشغيل الداخلي كالتسيير العملي والتي يمكن أن تفسر بقوة عمل الوحدة التنظيمية ويمكن اضافة الى هذه المؤشرات ، مؤشرات ترتبط بظواهر خارجية عن مناطق المسؤولية المتأتية من وحدات تنظيمية أخرى والبيئة الخارجية التي لها تأثير على الوحدة .
- اختيار توقيت تحليل المؤشرات ، ما تجدر الاشارة اليه هنا أنه ليس بالضرورة ان تكون عملية سابقة المؤشرات بنفس التواتر ، والمعيار المقيد في اختيار تأثر عملية القيادة يتمثل في امكانية الضبط والتعديل قبل نهاية فترة تطبيق الاستراتيجية وعليه فان توقيت القيادة يتراوح بين الاسبوع والثلاثي والاكثر استعمالا هو الشهر ، بالنسبة للنتائج الاتية على ثلاثة اشهر لبعض النتائج المؤجلة والخلاصة ان احتمال هذه المراحل

¹ طبال محمد رياض ، خبير لخضر ، لوحة القيادة المالية واثرها على اتخاذ القرار الماي ، مذكرة تخرج ليسانس ، بكلية العلوم التجارية ، جامعة المدية ، 2008 ، 2009 ص 36.

الاربعة لايعني الوصول الى لوحة القيادة الجامدة , اذ يظهر تعديل وتصحيح وإكمال وتبسيط للمحتوى

كلما كان ذلك ضروريا من خلال ظهور :

✓ اهداف استراتيجية جديدة تم تحديدها.

✓ صعوبة تشغيل جديدة تعيق عمل المؤسسة.

المطلب الثالث : لوحة القيادة المستقبلية (المتوازنة) .

تختلف لوحة القيادة المستقبلية عن لوحة القيادة الاستراتيجية ، حيث ان هذه الخيرة تاخذ النشاط

القائم ومتغيراته مع الاهداف المسطرة بينما لوحة القيادة المستقبلية فانها تقترح قائمة نوعية من المؤشرات .

الفرع الأول : محاور لوحة القيادة المستقبلية .

تتمثل فيما يلي :

أولا : المحور المالي : ترتكز لوحة القيادة المستقبلية على مؤشرات مالية وذلك للتقسيم الفعال للآثار

الاقتصادية ذات الطابع الكمي للنشاطات السابقة ، وتسمح بجديد ما اذا كانت الاهتمامات وتطبيق

الاستراتيجية يساهم في تحسين النتيجة المالية .

ثانيا : محور الزبائن : يحتوي هذا المحور على مجموعة من المؤشرات النوعية و الشاملة للنتيجة التي يجب ان

تكون عليها الاستراتيجية المحددة والتي يتم تطبيقها ببصراحة وتعتبر هذه المؤشرات مفاتيح للنتائج المرتبطة

بالاشباع وولاء الزبائن ، توسيع رقعة الزبائن المردودية حسب شرائح الزبائن والحصة السوقية من القطاع

الذي تم تحديده ومنه يمكن القول ان مؤشرات الزبائن تمكن من بناء الاستراتيجية الخاصة بالسوق التي تمكن

من تحقيق الأداء المالي المثل في المستقبل .

ثالثا : محور العمليات الداخلية : يركز مسيري المؤسسة على هذا المحور بغرض تحديد العمليات الأساسية للمؤسسة والتي تسمح لها بالتفوق لكونها تسمح لها ب :

✓ منح خدمات تمكنها من جذب الزبائن وجعلهم أكثر ولاء في القطاعات السوقية التي تم اختيار العمل فيها .

✓ ضمان مردود مالي منظر من قبل المساهمين وتركز هذه المؤشرات على العمليات التي يكون لها الأثر الكبير على اشباع الزبائن وتحقيق الأهداف المالية للمؤسسة .

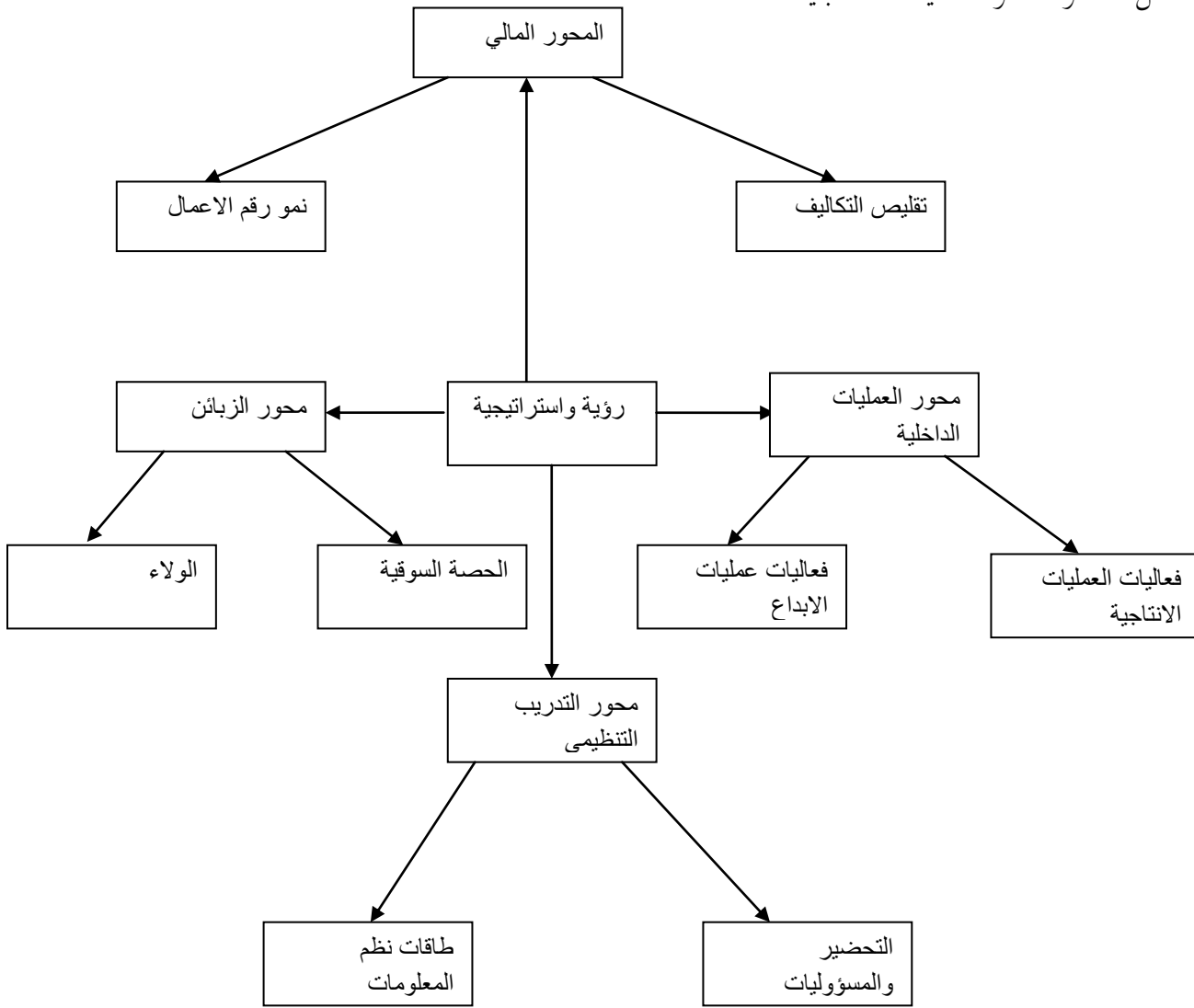
رابعا : محور التدريب التنظيمي : يتعلق هذا المحور بمختلف الهياكل القاعدية التي يجب على المؤسسة ان تضعها لتحسين الادارة وتفعيل النمو على المدى الطويل وما تجدر الاشارة اليه ان للمؤسسات خطوط قليلة فيما يتعلق بقدرتها على تحقيق الأهداف على المدى الطويل والخاصة بالزبائن والعمليات الداخلية بواسطة تكنولوجيا متقدمة .

ونشير ان التدريب التنظيمي يتشكل من ثلاثة عناصر هي : الافراد ، النظم ، الاجراءات .

وانطلاقا من المحاور الثلاثة السابقة للوحة القيادة المستقبلية نستطيع اكتشاف الفجوة بين الطاقات المالية للأفراد والأنظمة والأجراءات، ولسد هذه الفجوة يجب على المؤسسات أن تستثمر في تطوير كفاءة الأفراد وتحسين نظم المعلومات وضبط الإجراءات والممارسات .

وخلاصة تشكل لوحة القيادة المستقبلية اطار جديد يسمح بادماج المؤشرات الاستراتيجية الى جانب المؤشرات المالية للاداء السابق وتقترح محددات للاداء المالي المستقبلي تتمثل في الزبائن والعمليات الداخلية والتدريب التنظيمي .

الشكل : مكونات لوحة القيادة المستقبلية .



source : <http://panorama.univ.paris.fr/gregor>

الفرع الثاني : لوحة القيادة المستقبلية و بعدها التنظيمي .

نطرح لوحة القيادة المستقبلية عند تصميمها مشكلا تنظيميا نظرا لاعتماد المدخل من الأعلى إلى

الأسفل ذلك من خلال :¹

يتعلق بالمعلومة و فهم القيادة المستقبلية من قبل مجموعة محتواة هرمية ،اد لابد من تحقيق نظرة

شمولية يتقاسمها كل الأطراف و في هذا الإطار يخرج كل من Norton et Kaplan وضع إستراتيجية

¹ عبد الوهاب سويسي ، مرجع سابق ،ص 173.

نصار حول لوحة القيادة المستقبلية تتعلق بتكيف لوحة القيادة المستقبلية مع الوحدات العلمية ،اد بالرغم من أن العملية ليست بسيطة في وضع علاقة بين القياسات العلمية المحلية و المؤشرات التنظيمية ، إلا أنه يعتبر هدف أساسي يرهن نجاح هذه الوسيلة .

و لضمان إدراج لوحة القيادة المستقبلية بشكل جيد يجب التركيز على العناصر التالية :

تحديد الأهداف و الإجراءات الخاصة بالوحدات العملية ، و من الحلول المقترحة من قبل الباحثين نجد :

✓ تفويض تحديد الأهداف الخاصة ببعض الأفاق للوحدات العملية ، فعلى سبيل المثال تركز الإدارة العامة على الأفاق التي ترتبط بالمحاور المالية والزبائن و تدرك للمستويات الهرمية الباقية تحديد أفاق العمليات و التدريب العملي .

✓ يمكن تحديد لوحة القيادة المستقبلية لفريق باعتماد لوحة القيادة المستقبلية للمستوى الأعلى كمرجعية مع التركيز على مقاييس ترتبط بالمستوى المحلي .

✓ ربطها بمكافآت الإطارات المسيرة لتدعيم تطبيق الإستراتيجية و تحفيز أعضاء المؤسسة و تغيير الثقافة السائدة ليشير الباحثون إلى استعمال لوحة القيادة المستقبلية كأداة للتقييم و المكافأة على الأقل للإطارات المسيرة ، و منه تتحول إلى وسيلة مرجعية لتقييم الأداء و إمكانية التأثير و بشكل مباشر على أعمال الإطارات المسير ، و حسب الباحثين لا يمكن تحقيق هذا الربط إلا بعد نضج لوحة القيادة المستقبلية بداخل التنظيم و إيجادها للشكل الذي يسمح لها للتكيف بعد مدة معينة .

ثالثا :المدخل الإنتقادي للوحة القيادة المستقبلية .

واجهت مساهمة كل من الباحثين Kaplan et Norton في تصميم لوحة القيادة المستقبلية مجموعة من الانتقادات نلخصها في النقاط التالية :¹

1/ من حيث المحتوى: إن تصميم لوحة القيادة المستقبلية تشكل صورة تجريدية، تصور المؤسسة و سبب وجودها.

2/ من حيث الشكل:تعكس هيكله لوحة القيادة المستقبلية المنطق الصناعي للمؤسسة.

3/ من حيث النتيجة:تنفي لوحة القيادة المستقبلية فرضية إن رأس المال البشري هو المصدر الأساسي للربح على مستوى المؤسسة.

و عليه فان النضرة تم تطويرها من خلال الباحثين حول المؤسسة نوعا ما غامضة بحكم إن الانطلاقة كانت من الوسيلة التي تم ابتكارها ، و التي تقوم على تصور كلاسيكي للقيمة تشكل فيها السلعة المادية، العنصر الأساسي و نهايته إلى الزبون و خدمته ، وفي هذا يشكل المحور الخاص للعنصر البشري لدعم الإبداع و الإنتاج و إرضاء الزبائن و بصفة عامة كانت هذه أهم أنواع لوحة القيادة .

المبحث الثالث : المؤشر كمكون أساسي للوحة القيادة.

في اطار تطوير ومراقبة التسيير وضعت فكرة او سياسة المؤشرات من اجل مراقبة تسيير الادارات , هذه السياسة تعرف كل نوع من هذه المؤشرات .

¹ علي عبد الهادي مسلم-تحليل و تصميم المنظمات - الدار الجامعية، الإسكندرية، طبعة 2002 ،ص 171.

المطلب الأول : مفهوم المؤشرات .

إن سبب نشوء هذه المؤشرات هو الحاجة إليها في مختلف نشاطات المؤسسة او الوحدات وذلك بعد تحليلها ودراستها , كما تنتشأ هذه المؤشرات في اطار تواجد القيادة .

الفرع الأول : تعريف المؤشر وكيفية بناءه .

أولا : تعريف المؤشر :

يعرف المؤشر على أنه معلومة او تجميع لمعلومات تساهم في تعزيز وضعية معينة من قبل صاحب القرار , كذلك يمكن تعريفه على انه الصورة الأكثر تمثيل لوضعية معينة من قبل صاحب القرار , كذلك يمكن تعريفه على أنه الصورة الأكثر تمثيل لوضعية معينة تعيشها المؤسسة ويعتبر ايضا وسيلة تعبير واحدة لمجموعة تنظيمية تعتمد في تحليلها للعمليات التي تقوم بها ويعرف ايضا المؤشر على انه معطى كمي يقيس الفعالية او الكفاءة ككل او جزء من العمليات الخاصة بنظام معين بالنسبة لمعيار او خطة او هدف محدد مقبول في اطار استراتيجية المؤسسة .¹

ويعرف المؤشر على انه معلومة او مجموعة من المعلومات تشكل لصاحب القرار مفهوما لواقع معين يبني عليه تصرفا معيناً في الحاضر والمستقبل .²

ثانيا : بناء المؤشرات :

يتم بناء المؤشرات على أساس :³

❖ المعلومات المرتبطة بمدى المؤسسة : وهي عبارة عن مجموعة من المعطيات المعالجة والتي يمكن التوصل إليها في المعطيات الداخلية والمعطيات الخارجية المرتبطة باطراف التعامل .

¹ Fernandez a , op , cit , p 232 .

² محمد الصغير القريشي , لوحة القيادة كاداة لمراقبة التسيير للمؤسسات البنكية , مذكرة ماجستير غير منشورة في كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير , فرع ادارة الاعمال , جامعة ورقلة , الجزائر , 2004 , ص 70 .

³ عبد الوهاب السويسي , تحديد المحتوى والقياس باستعمال اسلوب لوحة القيادة , اطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية , جامعة الجزائر , 2004/2003 , ص 183 .

❖ **قواعد البناء :** تركز على الجانب التاريخي كعامل مهم في الوقوف على المعلومات التي ترتبط بالعمليات التي تقوم بها المؤسسة كذلك الاساليب الاحصائية والنماذج الرياضية التي تساعد في اعطاء معنى لها بحكم ان المعلومات تكون في بعض الحالات نوعية اكثر منها كمية .

ونشير إلى أن قواعد البناء تحدد من قبل المستعملين وتتماشى والتطورات التي يعرفها الفريق او الجماعة من حيث مستوى التكوين والوعي بطبيعة التعقيد الذي يواجهه عملية تحقيق الاهداف .

الفرع الثاني : معايير اختيار المؤشرات ¹.

تعد عملية اختيار المؤشرات من الصعوبات السياسية في اعداد لوحة القيادة اين يجب على المؤشرات التي تم اختيارها منح المؤسسة صورة متكاملة بناء على الاهداف التي تم اختيارها وحسن اختيار المؤشر يمكن المؤسسة من قياس اثر العمليات التي قامت بها وعليه فان عملية الاختيار يجب ان تكون المؤشرات المعتمدة مفهومة من قبل المستعملين , هذا يفترض من البساطة وليس لاعتماد معادلة رياضية جد معقدة تصعب من عملية تطبيقه من قبل المستهلك وفي هذه الحالة يمكن ان يبرز لنا مشكلتين هما :

1/ رفض المؤشر بحكم عدم فهمه .

2/ خطر يواجه المستعمل في عدم القدرة على ترجمة المؤشر ومنه عدم القدرة على اتخاذ القرار الخاص بتحسين الوضعية .

وعليه يفضل اللجوء الى استعمال مجموعة مؤشرات بسيطة عوض استعمال مؤشر واحد أكثر تعقيدا والتي يمكن حصرها كالآتي : ²

❖ **العدد المحدود :** اثبتت الدراسات ان العملية الادراكية الخاصة بالفرد لايمكن لها التركيز سوى على عدد محدود من الاشارات ويوصى بصفة عامة على ان لايتعدى للمؤشرات تاعسيرة , وهذا يسمح للمسير من تكييف حجم المعلومات بالقدر الممكن استيعابه وادارته بشكل جيد.

¹ نور الهدى حنوننة , لوحة القيادة كاداة لترشيد قرار التمويل في المؤسسة الاقتصادية , مذكرة ماجستير , غير منشورة , جامعة ورقلة , 2012 , ص 58 .

² مرجع نفسه, ص 184.

- ❖ غير قابلة للتلاعب : لا يتم استعمال مؤشرات يمكن التلاعب بها حيث يمكن اعطاء صور غير حقيقية تضخم النتائج او تقلل من اهميتها حسب الحاجة .
- ❖ القدرة على التنبؤ : يصبح المؤشر ذو القابلية للتنبؤ بتحذير المقرر حول ظهور المشاكل قبل حدوثها وعلى العكس المؤشر الثابت فانه يمكن المقرر من القيام بالعملية العلاجية وليس الوقائية للمشكلة.
- ❖ القابلية للتطور : لاتوجد وصفات سحرية فيم يتعلق بايجاد احسن مؤشرات وانما تجدر الاشارة الى ان المؤشرات التي تعتمد في لوحة القيادة يمكن ان تتغير عبر الزمن من منطلق ان لوحة القيادة اداة مرنة من حيث الاستعمال ومنه فان المؤشرات التي تم قبولها يمكن تغييرها حسب نوعية المشاكل المطروحة .

الفرع الثالث : خصائص المؤشرات

يجب ان تتميز المؤشرات بعدة خصائص وهي :¹

- ان تكون مقرررة وواضحة وقابلة للفهم .
- ملائمة .
- محددة وقابلة للرقابة .
- تحت التصرف وبتكلفة محددة .
- قابلة للتصرف خلال كل فترة (الدورة) في نفس الظروف .
- مرتبة ومصنفة .

المطلب الثاني : مهام المؤشرات .

يجب ان تكون المؤشرات موافقة ومتماشية مع طبيعة وتنظيم المؤسسة وعملية اختيار المؤشرات تتطلب وجود تحليل لهذه المؤشرات , هذه الخطوات تركز على منظورين هما :²

- ❖ القدرة والمعلوماتية من جهة .
- ❖ القيادة من جهة اخرى .

¹ عبد الوهاب السويبي , مرجع سابق , ص 185 .

² مرجع نفسه،ص60.

اولا : من حيث المعلوماتية : هي مجموعة مؤشرات تخص لوحة القيادة تسمح ب:

1/ على المستوى التسلسلي للوظائف (السلم الاداري) : تنفيذ بتقييم نتائج الاقسام او الوحدات بالنسبة للمؤسسة ككل او لاحدى الفروع.

2/ على جميع الوظائف (الوحدات) : معرفة مستوى النتائج ومدى تحقيق الاهداف لبقية الاقسام او الوحدات الاخرى لتحسين الاداء .

ثانيا : من حيث القيادة : استغلال المؤشرات يسمح للمسير ب:

1/ ترتيب الاولويات وتحديد الاهداف التي تترجم الاستراتيجية المسطرة .

2/ وضع مؤشرات مرتبطة بهذه الاهداف .

3/ وضع طرق مراقبة التسيير من اجل تسهيل تحقيق هذه الاولويات من قبل العاملين وتحقيق الاهداف المسطرة من قبل المسييرين .

4/ قياس وتقدير ماتم تنفيذه مما تم تسطيره .

5/ فهم وتحليل هذه الانجازات .

6/ توجيه قرارات المسييرين بغرض تعظيم النتائج.

واستعمال لوحات القيادة تسهل المناقشة والحوارات بين المديرية (الادارات) ومختلف مراكز المسؤولية، كما تسمح بتقدير فعالية المنظمة.¹

المطلب الثالث : انواع المؤشرات .

هناك تصنيفات مختلفة للمؤشرات , تتكيف مع خصوصيات كل مؤسسة لبناء لوحة قيادة خاصة بها , ويمكن التمييز بين الانواع التالية :

¹ صفاء لشهب , نظام مراقبة التسيير وعلاقته باتخاذ القرار , مذكرة ماجستير , غير منشورة , جامعة الجزائر , 2002 , ص 129.

اولا : حسب طبيعتها .

1/ مؤشر النتيجة ومؤشر المتابعة :

- ✓ مؤشر النتيجة : يقوم بقياس النتيجة النهائية للاداء او لحدث معين بعد الانجاز .
- ✓ مؤشر المتابعة : يقوم بقياس مستوى تطور الاداء اثناء العمل خلال فترة الانجاز .

2/ مؤشر المراجعة ومؤشر القيادة :

- ✓ مؤشر المراجعة: يستعمل لاعلام المستوى التنظيمي الاعلى بالنتائج المحققة .
- ✓ مؤشر القيادة : يسمح بقيادة العمل او الاداء اثناء القيام به مما يساعد على التحكم في النشاطات .

3/ المؤشر المالي والمؤشر الغير مالي :

- ✓ المؤشر المالي : هو الذي يستند على المعطيات المالية والمحاسبية فقط مثلا : معدل مردودية الاستثمار , سعر التكلفة للمنتوج... الخ
- ✓ المؤشر الغير مالي : هو الذي يستند على معطيات فيزيائية عملية مثل : الحجم , الزمن , المخزون .

4/ المؤشر المركب والمؤشر المستهدف :

- ✓ المؤشر المركب: هو ذلك المؤشر الذي بناءا على مجموعة متنوعة من المعلومات بهدف وصف وضعية ما بصورة عامة واجمالية مثل : سعر التكلفة المتوسط لمنتوج ما .
- ✓ المؤشر المستهدف : فهو ذلك الذي يقتصر فقط على كظهر محدد وخاص مثل : الزمن اللازم لتغيير احد المركبات , التجهيزات المنزلية... الخ¹.

¹ صفاء لشهب , مرجع سابق , ص 129 .

ثانيا : حسب دورها بالنسبة لمتخذ القرار .¹

1/ مؤشر الانذار : وهي المؤشرات التي تنبه الى الحالات غير العادية والسير غير الجيد للعمليات لما يقتضي تدخلا فوريا في الاجل القصير كالتنبه الى تدهور جودة منتج ما او ارتفاع تكاليف الانتاج وفي المقابل فان عدم حدوث اي اشارات او تنبيهات يدل على السير الحسن للعمليات .

2/ مؤشر التوازن : وهي المؤشرات التي تؤمن متابعة ومعاينة حالة النظام وتقدمه مقارنة بالاهداف الموضوعة , كما تركز هذه المؤشرات على مدى صحة هذه الاهداف فغالبا ماتوضع اهداف مستحيلة التحقيق (المدة الزمنية لتحقيق الاهداف تكون غير كافية فعلا).

3/ مؤشرات الاستطلاع : وهي مؤشرات تسمح بتوضيح الرؤية واعطاء نظرة اوسع لحالة المؤسسة , فغالبا ماتؤدي المعلومات التي توفرها هذه المؤشرات كمعرفة وضعية المنافسين في السوق الى ادخال تعديلات على استراتيجية المؤسسة واهدافها .

ثالثا : حسب مستعملها .

1/ مؤشرات عامة : وهي التي تسمح لجميع المستعملين في المؤسسة من الحصول على صورة شاملة لوضعية النظام .

2/ مؤشرات محلية : وتخص كل مراكز مسؤولية على حدى لأنها تمثل مؤشرات خاصة بوظيفة ما او نشاط ما (انتاج , تسويق) .

3/ مؤشرات شخصية : وهي تلك المؤشرات التي يختار ويستعملها المسئول وحده دون سواه فهو يقوم بإعدادها وتطويرها وعرضها بالشكل الذي يريد .

4/ مؤشرات جماعية : وهي المؤشرات المشتركة والمتاحة لاستعمال لتعظيم الوحدات في المؤسسة .

¹ بونقيب احمد , دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير , مذكرة ماجستير , لكلية العلوم التجارية وادارة الاعمال , جامعة المسيلة , الجزائر , 2006 , ص 146 .

المطلب الرابع : دور لوحة القيادة في مراقبة التسيير .

تسمح لوحة القيادة بتوفير مجموعة من المعلومات التي تساهم في حساب مؤشرات التسيير ¹.

وكمثال على ذلك لوحة القيادة المالية , تعتمد على نظام المعلومات المالي في حساب المؤشرات المالية للتوازن والسيولة .

فحساب راس المال العامل الدائم مثلا يتطلب توفير القوائم المالية (الميزانية) والتي يتم اعدادها من طرف مسئول نظام المعلومات المالي في المؤسسة ، اي ان مخرجات هذا الاخير (القوائم المالية) تعتبر كمدخلات لحساب مؤشرات لوحة القيادة وإعدادها ، وترتبط لوحة بمراقبة التسيير في كونها توفر مختلف المعلومات والبيانات المرتبطة بهذه العملية , حيث ان مراقبة التسيير تعني حساب الانحراف بين الاهداف المسطرة والنتائج المحققة ومن ثم تحليل هذا الانحراف (نقاط القوة ونقاط الضعف) وبعد ذلك البحث عن الاسباب والمسببين وراء هذا الانحراف .

وفي الاخير تقدم الاقتراحات والتوصيات المناسبة لتحسين التسيير في المؤسسة من خلال العمل على تحسين نقاط الضعف والاستفادة اكثر من نقاط القوة .

وفي هذا الصدد تعمل لوحة القيادة على توضيح الاهداف النظرية وتقديم النتائج المحققة في شكل مؤشرات مالية وتشغيلية وفق الجدول التالي :

¹ د/ نبيل حمادي , محاضرة التسيير المالي , سنة ثالثة علوم تجارية المدية 2015 .

جدول رقم 01 : المؤشرات المالية .

الانواع	منطقة الاهداف	الانجاز	الانحراف	التفسير	الاقتراحات
المؤشر المالي التشغيلي	القيمة المثلى للمؤشر	القيمة الفعلية للمؤشر	الفرق بين القيمة المثلى والقيمة الفعلية للمؤشر		
راس المال العامل الدائم	0	اقل من الصفر	سالب	المؤسسة غير متوازنة	-اضافة مصادر اموال التقليل من الاستخدامات الغير ضرورية. -

المصدر : نبيل حمادي , مرجع سابق .

خلاصة الفصل:

تشكل لوحة القيادة أداة جدهامة في مجال ادارة المعلومات , وذلك كونها تمثل شكل مختصر ومنهجي لمجموعة من المؤشرات التي يتم اختيارها بعناية وبعدد محدود , ويمكن للمؤسسة من توجيه عملية القيادة في الاتجاه السليم بناء على مجموعة من الاهداف الواقعية , حيث عرفت لوحة القيادة تطورا ملحوظا في المحتوى والدور الذي تلعبه , وانتقلت من اعتماد المؤشرات المالية والكمية الى المؤشرات النوعية كذلك توفرها على خاصية اساسية تتمثل في كونها أداة مرنة يمكن ادخال تعديلات ضرورية عليها حسب الضرورة , ويمكن اعتبارها كأداة شخصية ترتبط بالمسير وعمله .

الفصل الرابع: دراسة حالة مجمع صيدال

تمهيد:

بعد تطرقنا إلى القسم النظري حول مراقبة التسيير وأدواته التي يعمل بها المتمثلة في المحاسبة التحليلية ،
الموازنات التقديرية لوحة القيادة نتساءل عن كيفية العمل بهذه الأدوات داخل المؤسسات لذلك اخترنا مؤسسة
صيدال (فرع المضادات الحيوية) مجالاً للدراسة التطبيقية وذلك بدراسة كل من المحاسبة التحليلية والموازنات
التقديرية ولوحة القيادة داخل هذه المؤسسة الاقتصادية .

المبحث الاول : تقديم مجمع صيدال .

يعتبر مجمع صيدال من اهم المؤسسات الوطنية التي تساعد وتساهم مساهمة فعالة في تطوير المنتجات الدوائية ، خصوصا من ناحية الجودة وملائمة الاسعار وتتناول في هذا المبحث تاريخ مجمع صيدال وهيكله التنظيمي ، التعريف بمركب المضادات الحيوية (انتيبوتيكال) ، وهيكله التنظيمي .

المطلب الاول : لمحة تاريخية عن مجمع صيدال .

عرف مجمع صيدال عدة تطورات تاريخية منذ تأسيسه الى غاية يومنا هذا وشملت هذه التطورات عدة ميادين .

الفرع الأول : نشأة مجمع صيدال .

يعتبر مجمع صيدال من أكبر المؤسسات لإنتاج المواد الصيدلانية في قارة أفريقيا بأكملها فهي ناتجة عن إعادة هيكلة الصيدلة المركزية الجزائرية سابقا ، وهي مؤسسة تأسست رسميا سنة 1984 حيث تم قرار تنظيمها بالمرسوم N 6 - 7 في 23 جانفي 1982 والمعدل بالمرسوم 82M - 161 أفريل 1984 ، لتصبح المؤسسة الوطنية للمنتجات الصيدلانية مما أسفر إلى تقسيمها إلى :

- **Enapharm** : مقرها الجزائر العاصمة ومهمتها الأساسية تلبية احتياجات السوق من المنتجات الصيدلانية في وسط البلاد.
- **Enopharm** : مقرها وهران ومهمتها تحويل وتوزيع المنتجات الصيدلانية في غرب البلاد
- **Ecophar** : مقرها مدينة قسنطينة وهي مكلفة بتحويل المنتجات الصيدلانية في شرق البلاد .
- **Enemedi** : المؤسسة الوطنية المكلفة بالتموين بالمواد الطبية بالجزائر العاصمة، ومهمتها الأساسية استيراد الأدوات الطبية.
- **Saidal** : مؤسسة الإنتاج الصيدلاني الكائن مقرها بالعاصمة .

وكانت "صيدال" سابقا تمارس نشاطها تحت وصاية وزارة الصحة العمومية ، وطبقا للمرسوم رقم 84-151 ل 16 جوان 1984 تم نقل المؤسسة لوزارة الطاقة والصناعة الكيمائية والبترو كيميائية ، وطبقا للمرسوم رقم 85 - 74 ل 13 افريل 1985 عدلت تسمية المؤسسة وأصبحت تسمى "المؤسسة Saidal الوطنية

الصيدلانية"تحت رمز وفي فيفري من سنة 1989 سجلت صيدال خطوة نحو الاستقلال الذاتي, وبعد ذلك اختارت أن تكون من بين مؤسسات المساهمة بهدف احتكار توزيع الأدوية والمنتجات المماثلة وتزويد السوق الجزائرية بما يكفي من المنتجات الصيدلانية .

وفي سنة 1993 كانت هنالك تغيرات على نظام المؤسسة بما يسمح لها بالمشاركة في مختلف العمليات الصناعية و التجارية , بما يمكنها من إنشاء فروع جديدة .

وفي سنة 1996 انشئت القابضة العمومية كيمياء صيدلة وفي 02 فيفري 1998 نشأ الجمع الصناعي صيدال عن إعادة هيكلة المؤسسة العمومية الاقتصادية (شركة ذات أسهم) .

الفرع الثاني: الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال .

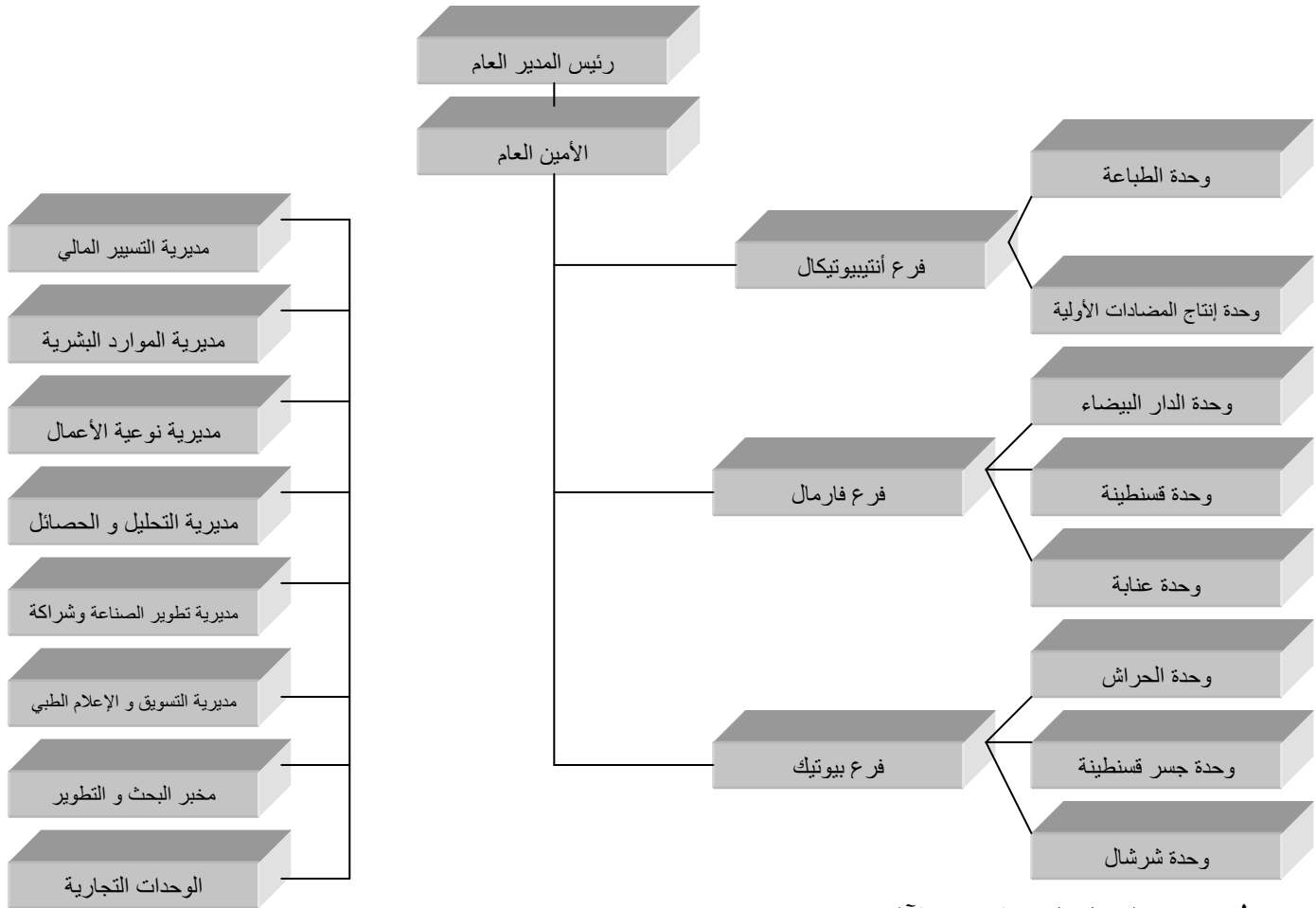
لقد طرأت عدة تحولات على الصعيد التنظيمي ، ففي السابق كان التنظيم مركزيا فكان للمؤسسة هيكل تنظيمي خاص إلى غاية 1997 ، واليوم تم إعادة تنظيم المؤسسة على ثلاثة فروع هي :

• **فرع انتيبيوتيكال** : يتواجد بولاية المدية يختص بصناعة المضادات الحيوية البينيسيلينية وغير البينيسيلينية وستتطرق للحديث بالتفصيل عن هذا الفرع في المبحث الثاني.

• **فرع فارمال**: مقره بالدار البيضاء بواد السمار انطلق عام 1960 يشغل به 288 عوناً مساعداً منهم 55 مؤطراً ، وله قدرة بيع تقدر بـ 32 مليون وحدة في السنة ولديه 37 سنة خبرة في ميدان الإنتاج الصيدلاني ، وخلال سنة 1998 عرفت فارمال تطورا في مبيعاتها إذ حققت نتائج تقدر بـ 33485591 وحدة بيع ، أي بزيادة أكثر من 20% مقارنة بسنة 1997 ويتكون هذا الفرع من ثلاث وحدات (وحدة الدار البيضاء ، وحدة قسنطينة ، وحدة عنابة) .

• **فرع بيوتيك**: مقره بالمحمدية بالحراش ، انطلق في عملية الإنتاج منذ سنة 1971 أنشئ من طرف الصيدلية المركزية الجزائرية ويشغل 259 عوناً منهم 50 مؤطراً ، وله قدرة إنتاجية تقدر بـ 14 مليون وحدة بيع في السنة ، ويتكون هذا الفرع من ثلاث وحدات (وحدة قسنطينة ، وحدة الحراش ، وحدة شرشال) .

الشكل رقم 07 : الهيكل التنظيمي لمجمع صيدال .



المصدر: خلية التنظيم والإعلام الآلي

المطلب الثاني : دخول مجمع صيدال مجال الخوصصة وأهدافه ومجلسه العلمي .

كان دخول مجمع صيدال في مجال الخوصصة ليس بالأمر الهين فلقد واجهت صعوبات وعدة تضحيات من اجل الوصول الى مبتغاها حيث مرت بعدة مراحل .

الفرع الأول : خوصصة مجمع صيدال .

لقد خاضت المؤسسة الوطنية لمجمع صيدال تجربة الخوصصة في مجال رأس المال من خلال عرض عمومي للبيع بطرحها 20% من الأسهم في بورصة القيم ، ولم تدخل صيدال في هذه المرحلة إلا بعد وصول رقم أعمالها مع نهاية 1998 إلى 4.5 مليار دينار بعد أن كانت في 1994 يقدر بـ 1.5 مليار دينار.

وإن عملية بيع مليوني سهم ليست هينة خاصة وأن العملية غير مألوفة في بلادنا تحديدا في تلك الفترة.

وشهدت هذه العملية إقبالا شديدا إذ عرفت السهم نجاحا متوقعا، ولعل الأرقام خير دليل على هذا، فاستطاعت صيدال بعرضها 20% من رأس مالها أن تباع أكثر من عدد الأسهم الذي طرحته وتحصلت على 2800000 أمرا بالشراء مع نهاية العملية.

كما نشير إلى أن 1400000 سهم بيع للمواطنين أي أشخاصا طبيعيين، والذي حدد له أساسا 700 ألف سهم فقط، وقد أظهر ذلك ثقة هؤلاء المواطنين في المؤسسة، كما تم بيع 705000 سهم للمؤسسات المالية و233000 للأشخاص المعنويين و 16500 لعمال مجمع صيدال.

ومن طموحات مجمع صيدال استثمار 1500 مليون دج في المدى المتوسط في تجديد وسائلها الإنتاجية الموجودة حاليا حتى يتسنى للمجمع تحسين مستوى الإنتاج وتأمين طاقته لتصل إلى 150 مليون وحدة بيع خلال آفاق 2005 .

الفرع الثاني: أهداف مجمع صيدال .

إن أهداف المجمع تظهر من خلال عملية العرض العمومي للبيع، من هذه الأهداف نذكر ما يلي:

تعزيز مكانته في السوق الجزائرية عن طريق:

- ✓ توسيع قائمة المنتجات .
- ✓ تقديم أدوية منافسة في مجال الجودة والسعر .
- ✓ تكثيف الجهود في ميدان التسويق والإعلام الطبي والميدان التجاري.
- ✓ رفع الإنتاجية .
- ✓ إبرام عدة اتفاقيات في إطار الشراكة مع أكبر المخابر العالمية.
- ✓ اقتحام الأسواق الخارجية .

الفرع الثالث: المجلس العلمي لمجمع صيدال

يهدف المجلس العلمي لمجمع صيدال إلى :

- ✓ السهر على تحقيق النوعية الجيدة
- ✓ مواجهة المنافسة بتقديم منتوجات ذات نوعية جيدة

✓ ارتفاع رقم العمال، وذلك بتحقيق المهدفين الأولين، فارتفاع رقم الأعمال مرتبط بتحسين النوعية الإنتاجية للمبيعات وبالتالي يؤكد على خاصيتها في التجديد وتقديم النوعية الجيدة. ونظرا للإطلاع الدائم لأعضاء المجلس على مستجدات ميدان الطب والإنتاج الصيدلاني داخل وخارج الوطن، يتم إعطاء الإرشادات والتوجيهات اللازمة لمواكبة التجديد، واقتراح استراتيجية خاصة موافقة لسياسة تطور الإنتاج الصيدلاني مقارنة مع تطور الأوبئة واستهلاك الأدوية .

المطلب الثالث: صيدال في السوق العالمية .

بعد مواجهة مجمع صيدال لعدة صعوبات منذ تاسيسه الى انها عمدة الى دخول السوق العالمي من خلال القيام بعدة عمليات من تصدير و تحسين الجودة

الفرع الأول : عملية التصدير .

في إطار السياسة الجديدة وباعتبارها قطبا هاما في الإنتاج الصيدلاني على المستوى المغاربي وفي حوض البحر المتوسط ، عمدت صيدال إلى تحسين صورتها في مختلف المناطق العالمية أين تتوافق إمكانية التصدير مع قدرتها لتخضع لقانون المنافسة.

فقد حققت صيدال بفضل الإستراتيجية والمنهجية والمجهودات المبذولة خلال نشاطها لسنة 1998 أكبر قدر من طموحاتها في ميدان التصدير، حيث تصدر منتجاتها إلى كل من:

اولا: العراق والولايات المتحدة: وقعت صيدال في إطار اتفاق بين منظمة الأمم المتحدة والعراق عقدين هما:

- العقد الأول تبلغ قيمته 980550 دولارا .
- العقد الثاني تبلغ قيمته 2030300 دولارا .

ثانيا : السنغال: تحصلت السنغال على أول صفقة لعقد بقيمة 15335000 دولارا يخص منتجا واحدا سلمت هذه الطلبية في جانفي 1999 .

الفرع الثاني: صيدال الجودة والنوعية

تضع صيدال معيار الجودة والنوعية كهاجس أساسي لمنتجاتها، وتعمل جاهدة على تحقيق هذه الركيزة والبحث على سبل ذلك.

لهذا شاركت صيدال في اليوم العالمي الذي نظمه المخبر الوطني للمراقبة والجودة " L.N.C.P.P " يوم 03 مارس 1999 ، وحضر هذا اليوم الدراسي الذي أطلق عليه اسم "الجهاز الوطني لتنظيم المخابر المتعاقد والمُعتمد"، عدد كبير من الأخصائيين في ميدان الجودة والمراقبة وخلال الافتتاح الذي حضره ممثلو وزارة الصحة و السكان و مدير المخبر الوطني لمراقبة الجودة .

أعرب الحاضرون عن اهتمامهم ببرنامج اليوم الدراسي الذي خصص للتعريف بمخابر مراقبة الجودة المتعاقد والمُعتمدة، وكان حضور صيدال قويا بممثلي وحدة البحث في الأدوية والتقنيات الصيدلانية وممثلي مخابر فروع الإنتاج وقدم هؤلاء الممثلون عرض مخابر مراقبة الجودة في صيدال ، كما قدم مدير وحدة البحث للأدوية والتقنيات الصيدلانية عرضا بعنوان "مراقبة الجودة من التصميم إلى الإنتاج .

و تطرق من خلالها إلى مفهوم الجودة وقال: "الجودة لا تراقب بل تصنع" وقد تحصل فرع المضادات الحيوية بالمدينة على شهادة "ISO9002/1994" للجودة والتنوعية.

المبحث الثاني: تقديم فرع المضادات الحيوية .

يعتبر فرع أنتيبوتيكال إحدى الفروع الأساسية والهامة للمجمع ، فقبل إعادة هيكلة صيدال كان المقر الرئيسي للمؤسسة العمومية يتواجد بالمدينة وبسبب الهيكلة انتقل المركب من وحدة إنتاج إلى فرع من فروع مجمع صيدال وفيما يلي أهم المراحل التي تم بها فرع المضادات الحيوية.

المطلب الأول : لمحة تاريخية حول فرع أنتيبوتيكال وأهدافه .

عرف فرع انتيبوتيكال عدة تطورات تاريخية وأهداف مختلفة وهي :

الفرع الأول : لمحة تاريخية .

لقد تم إنحاز فرع أنتيبوتيكال أو المضادات الحيوية بالمدينة في البداية من طرف مؤسسة تطوير الصناعة الكيميائية بالمدينة (EDIC) وبعدها وضع تحت تصرف (SNIC) المؤسسة الوطنية للصناعات الكيميائية للاستغلال سنة 1985.

وفي سنة 1987 تم الإنجاز من طرف مؤسسة إيطالية (CTID) وتمويل إيطالي وأمريكي بكلفة 200 مليون دولار، وفي سنة 1988 تم التحويل الرسمي لمركب المضادات الحيوية إلى مؤسسة جديدة تحت اسم صيدال من طرف المؤسسة الوطنية للصناعات الكيميائية.

وكنتيجة لمخطط إعادة الهيكلة وتحويل مؤسسة صيدال إلى مجمع صناعي في 1998/02/02 أصبح مركب إنجاز المضادات الحيوية بالمدينة فرعا من مجمع صيدال .

يقع فرع أنتيبوتيكال في ولاية المدية على بعد 80 كلم جنوب العاصمة تحديدا على بعد 12 كلم من مقر الولاية ، ويتربع على مساحة إجمالية تقدر بـ 25 هكتار ، 19 منها مغطاة مخصصة لإنتاج المضادات الحيوية كما يشتغل بهذا الفرع حوالي 1300 عامل منهم 287 مؤطرا، وله قدرة إنتاجية تقدر بحوالي 65 مليون وحدة بيع في السنة.

الفرع الثاني: أهداف فرع أنتيبوتيكال .

تعددت أهداف الفرع إلى أهداف اقتصادية وأخرى اجتماعية نذكر منها:

أولا الأهداف الاقتصادية: تتمثل في:

- ✓ زيادة المردودية لأجل المنافسة
- ✓ البحث والتطوير في جميع مجالات الإنتاج وخاصة المجال الصيدلاني

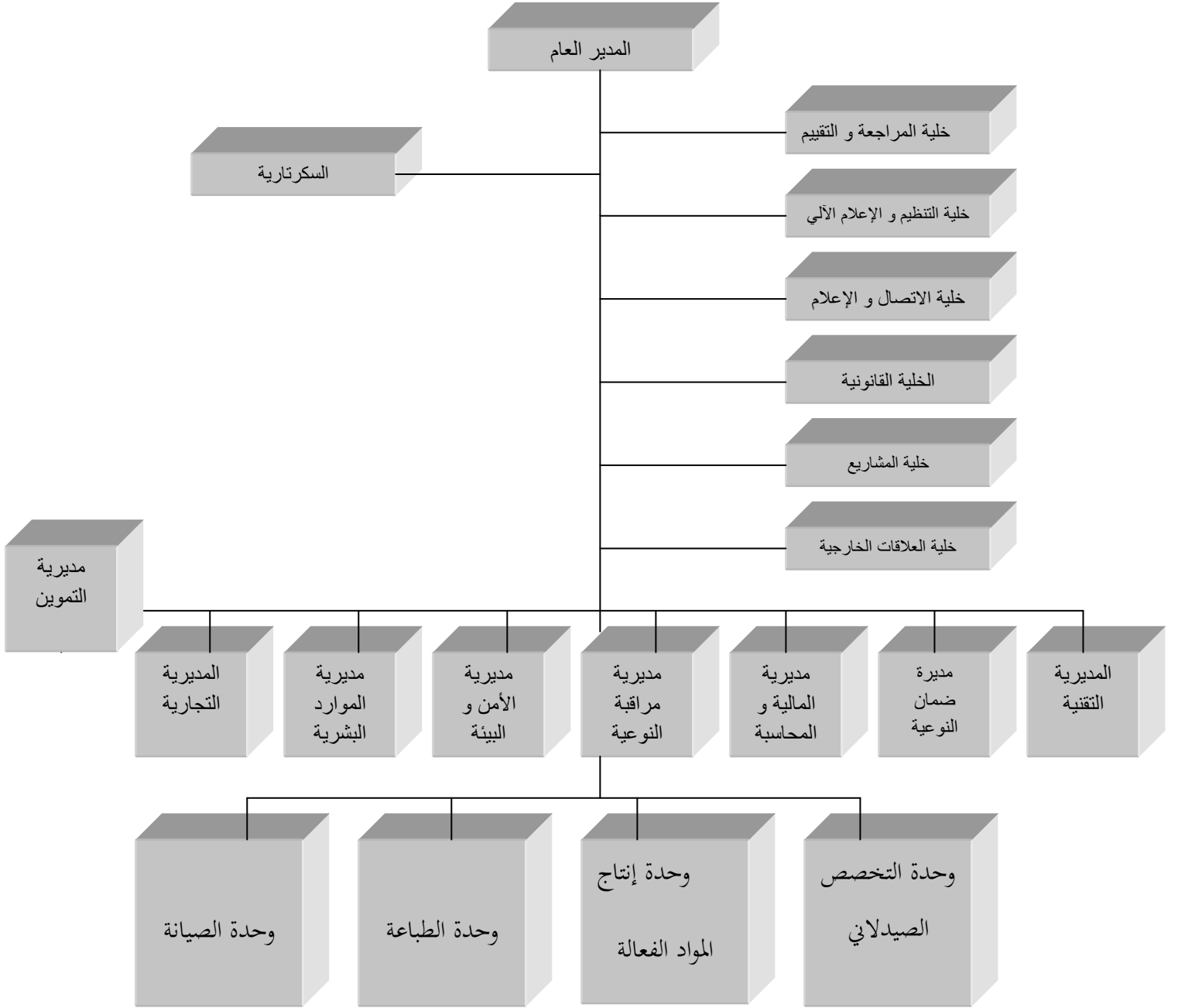
ثانيا الأهداف الاجتماعية: وتتمثل في:

- ✓ توفير مناصب العمل
- ✓ تحسين الرواتب حسب الوظائف
- ✓ منح تحفيزا للعاملين.

المطلب الثاني: الهيكل التنظيمي لفرع أنتيبوتيكال

يتكون فرع أنتيبوتيكال من مديريات وخلايا تابعة مباشرة للمدير العام ويطرح الهيكل التنظيمي كالاتي:

الشكل رقم 08: الهيكل التنظيمي لفرع أنتيبايوتيكال بالمدينة



المصدر: خلية التنظيم والإعلام الآلي .

وفيما يلي شرح مختصر لكل من الخلايا والمديريات للفرع:

1. المدير العام: يضمن تسيير الفرع ويتمتع بالسلطة.

2. السكرتارية: تقوم بالإعمال الموكلة لها من طرف المدير العام.

الفرع الأول : الخلايا.

1/ خلية الإعلام والتنظيم: تشغل كل ما يتعلق بالإعلام الآلي على مستوى الفرع (البرمجة, التسيير, متابعة المشتريات, صيانة أجهزة الإعلام الآلي), ومتابعة الهيكل التنظيمي للفرع.

2/ خلية الإعلام والاتصال: هذه الخلية تسهر على إنجاز المحلة الدورية الداخلية والخارجية وإعلام العمال.

3/ خلية المشاريع: مكلفة بالدراسات الخاصة بالاستثمارات الجديدة ومتابعة المشاريع الإنمائية.

4/ خلية المراجعة: تنظم المراجعة والمراقبة على مستوى الهياكل.

5/ خلية القانونية: تسهر على تطبيق القانون وتمثل الفرع في القضايا القانونية, والنزاعات المالية بين المؤسسة وزبائنها وموئنيها.

الفرع الثاني : المديريات .

1/ مديرية الصيانة المركزية : مهمتها المحافظة على آلات المصنع والقيام بالصيانة وتصليح الآلات المعطلة قصد ضمان العملية الإنتاجية.

2/ مديرية الموارد البشرية : وتقوم باختيار وتعيين وترقية العمال، تكوينهم والتسيير الفعلي لهم (أجور, عطل...).

3/ مديرية التموين : تقوم بشراء المواد الأولية كقطع الغيار ومواد التعليب ومستلزمات المخبر وغيرها من الوسائل اللازمة للإنتاج, كما يقع على عاتقها القيام بعملية التفاوض مع الموردين وتثبيت عقود الشراء.

4/ وحدة الطباعة : هذه المديرية تقوم بعملية الطباعة المساهمة في الإنتاج مثل الغلافات، أوراق كيفية استعمال الأدوية...، كما تختص في طباعة المنشورات الخاصة بالزبائن

وتعمل هذه المديرية بصفة مستمرة على تطوير النوعية وتلبية حاجيات الفرد بالإضافة إلى تطوير العلاقات مع المؤسسات الأخرى خارج القطاع.

5/ المديرية المالية والمحاسبية: التمويل المالي للمؤسسة إدارة التدفقات النقدية، إنجاز العمليات المالية للحزينة التعامل مع الموردين في المجال المالي، المحاسبة العامة للفرع.

6/ مديرية التخصص الصيدلاني: هذه المديرية تقوم بتسيير المنشآت الصناعية داخل الفرع كما تعمل على إنتاج التخصصات الصيدلانية حيث:

✓ المنشأة (A): تختص في إنتاج المنتجات غير البينيسيلينية.

✓ المنشأة (B): تختص بإنتاج المنتجات البينيسيلينية.

7/ مديرية مراقبة النوعية : مهمتها الأساسية القيام بتحليل الأدوية ومراقبة النوعية وضمان الجودة.

8/ مديرية التقنية الصيدلانية : هذه المديرية تعمل على مراقبة تدقيق وفحص المواد الصيدلانية التي تصنع داخل الفرع، وهي بهذا تساهم في ضمان النوعية وبذلك كسب ثقة المستهلك والمتعاملين مع الفرع.

9/ وحدة إنتاج المواد الأولية : تقوم ب :

✓ إنتاج المواد الأولية التي تدخل بدورها في إنتاج الأدوية.

✓ المراقبة والتحكم في تسيير الإنتاج، مع العلم أن المواد الأولية المنتجة تستهلك على مستوى الوحدة كما أنها تباع أيضا للدول الأخرى.

10/ مديرية ضمان النوعية: تعمل على تحقيق المعايير الموضوعية والإجراءات الإنتاجية المطلوبة للدواء مع احترام قواعد الجودة والنوعية المتفق عليها مسبقا.

11/ مديرية الأمن والبيئة: تقوم بمعالجة النفايات الصلبة والسائلة للمحافظة على البيئة وكذا استرجاع المذيبات من أجل استعمالها في المادة الفعالة.

12 / مديرية التجارة : تتمثل مهام هذه المديرية في:

✓ تسويق وبيع المنتجات النهائية (الأدوية) مع العلم أن أساليب تلقي الطلبات متعددة (بالمهاتف ، مباشرة ، بالفاكس).

- ✓ المساهمة في إنجاز مخطط الإنجاز الصيدلاني.
- ✓ ضمان تطور عملية التسويق من أجل اكتساب ولاء الزبائن.
- ✓ المشاركة في المعارض وتمثيل الفرع في مختلف المحافل الوطنية والدولية، وتسعى هذه المديرية إلى تحقيق الأهداف التالية:

- الرفع من رقم أعمال الفرع من خلال اكتساب أكبر عدد ممكن من الزبائن خاصة في الظروف التي تكثر فيها المنافسة الداخلية والخارجية.
- تحسين صورة الفرع من خلال قوى البيع التابعة له.

المبحث الثالث : دراسة الحالة :

نتطرق في هذا المبحث الى تطبيق ادوات مراقبة التسيير من محاسبة تحليلية و موازنات تقديرية و لوحة القيادة .

المطلب الأول : المحاسبة التحليلية بفرع انبيوتيكال بالمدينة .

تعتبر المحاسبة التحليلية حديثة في الفرع حيث لم يكن معمولا بها في السابق ، وكانت تقوم وتجري الحسابات فقط عن طريق المحاسبة العامة. أنشئت المحاسبة التحليلية أو فرع المحاسبة التحليلية وأصبح معمولا به فعلا في ديسمبر 2005، حيث من قبل لم تكن هناك طرق واضحة ومحددة لحساب التكاليف.

وتعتمد المحاسبة التحليلية في الفرع على المعلومات المقدمة لها من المحاسبة العامة، ولقد وجدت المؤسسة صعوبة في حساب وتقييم التكاليف وذلك يعود لعدة أسباب منها:

- ✓ كبر المؤسسة وكثرة عدد وحداتها .
 - ✓ تعدد المنتجات .
 - ✓ عدم وجود وسائل وتقنيات محددة ومتطورة لقياس التكاليف كالطاقة مثلا.
- ولقد حاولت المؤسسة وضع بعض الطرق لتسهيل حساب التكاليف حيث قامت بوضع عدادات خاصة من أجل تسهيل حساب الطاقة المستهلكة ، وقامت كذلك بحساب التكاليف الخاصة بكل منتج على حد اثم في الأخير تقوم بجمع هذه التكاليف مثلا فيما يخص منتج (اموكسين) وضعت لهذا المنتج بطاقة تبين فيها مختلف التكاليف المتعلقة به كما في الجدول رقم 01 ، كما قامت بتصنيف هذه التكاليف إلى تكاليف مباشرة

وتكاليف غير مباشرة ، كما في الجدول رقم 02 ، وبعد أن تقوم المؤسسة بنفس العملية على جميع المنتجات تقوم بحساب التكاليف الإجمالية. وتستخدم المؤسسة طريقة الأقسام المتجانسة حيث تقوم المؤسسة بالتوزيع للتكاليف عبر ثلاثة مراحل وهي:

المرحلة الأولى : تقوم بتصنيف الأقسام إلى أقسام رئيسية وأخرى ثانوية حيث تقوم باعتبار كل من قسم الإدارة و الصيانة ، التمويل ، التحفيز ، التركيب أقسام رئيسية وتعتبر الورشات A.B.C أقسام ثانوية وتقوم بتوزيع التكاليف كما في الجدول التالي :

جدول رقم 02 : التصنيف الاولي للأقسام بفرع انتيبوتيكال .

رقم الحساب	المجموع الموزع	الأقسام الرئيسية						الأقسام الثانوية		
		الإدارة	الصيانة	التمويل	التحفيز	التركيب	A	B	C	
61										
	↓									
68										
المجموع										

المصدر : من إعداد الطلبة

المرحلة الثانية : تقوم المؤسسة بإعادة توزيع التكاليف وفقا لنفس الطريقة السابقة (طريقة الأقسام المتجانسة) لكن ليس بتقسيم الأقسام إلى رئيسية وثانوية ولكن بأخذ كل ورشة على حدة وتوزيع تكاليفها المتحصل عليها في المرحلة الأولى على مختلف المنتجات التي تنتج فيها مثلا الورشة A يكون التوزيع كما يلي :

الجدول رقم 03: توزيع التكاليف على مختلف المنتجات بفرع انتيبوتيكال.

رقم الحساب	مجموع التكاليف A الموزعة	حقن	أقراص
61				
↓				
68				
المجموع				

المصدر : من إعداد الطلبة .

المرحلة الثالثة : تقوم المؤسسة في هذه المرحلة بالتوزيع الأخير للتكاليف ، حيث تأخذ مجموع التكاليف الموزعة في الجدول رقم 04 و تعيد توزيع مجموع كل منتج على حدا على المواد التي تدخل في تركيبه و توزع وفق الجدول التالي :

الجدول رقم 04 : المرحلة النهائية في توزيع التكاليف بفرع انتيبوتيكال .

رقم الحساب	المنتج حقن	المادة 01	المادة 02	المادة 03
61					
↓					
68					
المجموع					

المصدر : من إعداد الطلبة .

❖ حساب الهامش على التكلفة المتغيرة والنتيجة:

رغم محاولة وسهر المكلفين على تحديد التكاليف بدقة إلا أنهم لم يستطيعوا السيطرة عليها. وخلال دراستنا سوف نقوم بإنشاء محاسبة تحليلية أو تحليل بعض الأرقام المقدمة لنا ، ولقد تعرضنا إلى مشكلة عدم وجود تكلفة ثابتة محددة ، حيث قدمت لنا التكاليف المتغيرة ورقم الأعمال والنتيجة وسنقوم ببناء على هذه المعطيات بحساب التكاليف الثابتة والتحليل لعدد من السنوات : 2014, 2013, 2012, 2011 .

حيث : التكلفة المتغيرة = رقم الأعمال - التكلفة الثابتة

النتيجة = هامش على التكلفة المتغيرة - التكلفة الثابتة

ومنه: التكاليف الثابتة = الهامش على التكلفة المتغيرة - النتيجة

والحسابات موضحة في الجدول التالي:

جدول رقم 05: حساب التكاليف الثابتة و المتغيرة .

السنوات	2011	ن	2012	ن	2013	ن	2014	ن
رقم الأعمال	3474134329 .17	1	3342043884 .77	1	3329644038 .98	1	1246420	1
تكلفة متغيرة	2505045185		2544571043		2666050349		1719262564	
هامش على تكلفة متغيرة	969089144	0.12	797472841	0.16	663593689	0.01	- 1718016144	0.2
تكلفة ثابتة	338384886. 7		127930937. 8		- 169321438. 6		- 2411130441	
النتيجة	630704257. 33	0.3	699541903. 20	0.4	832915127. 65	0.12	693114297. 35	0.3

المصدر: من إعداد الطلبة

تحقق المؤسسة نتائج مريحة مقارنة بالسنوات السابقة الى انها لقيت تراجع كبير في رقم الاعمال لسنة 2014 , وذلك يعود لعدة اسباب اهمها قلة اليد العاملة لسبب , تقاعد اغلبهم وعدم ادراج عمال جدد .

❖ تحديد عتبة المردودية :

تكمن أهمية تحديد عتبة المردودية في معرفة رقم الأعمال الذي تكون فيه النتيجة معدومة أي أين لا تحقق المؤسسة لا ربح و لا خسارة و تكون محورا للتغيرات التي تجري فيها. ويتم حساب رقم أعمال نقطة التعادل أو عتبة المردودية وفق العلاقة التالية:

رقم أعمال نقطة التعادل = التكلفة الثابتة X رقم الأعمال / الهامش على التكلفة متغيرة .

رقم أعمال نقطة التعادل = -2411130441 / 1246420 * -1718016144

رقم اعمال نقطة التعادل = 1749274.135

عندما تحقق المؤسسة رقم أعمال يقدر ب 1749274.135 دج فان نتيحتها تكون معدومة, و تمثل هذه النقطة محور تغير بالنسبة للمؤسسة حيث أقل من هذا الرقم تحقق خسارة و إذا تعدت أو زاد رقم أعمالها على هذا الرقم تحقق المؤسسة مردودية وتبدأ في تحقيق الأرباح, لذلك يجب على المؤسسة أن تسعى دائما إلى تحقيق هذا الرقم أو أكثر منه, و كلما ابتعدت المؤسسة عنه كانت في أمان

المطلب الثاني : الموازنات التقديرية بفرع انببوتيكال بالمدينة .

يوجد بالمؤسسة فرع متخصص بالتنبؤ والتقديرات وإعداد الخطط المستقبلية والإستراتيجية الناجعة التي يجب على المؤسسة أن تتبعها من اجل تحقيق أهدافها واتخاذ احتياطاتها الضرورية في المستقبل ، لان كبر الفرع وضخامته يستوجب وجود مثل هذا الفرع في إدارته للتنسيق بين مختلف الأهداف.

لكن رغم وجود هذا الفرع لكننا لم نستطيع أن نحصل على معلومات من قبل المسؤولية عليه ولا نعرف أسباب ذلك , فرمما يعود السبب إلى سرية المخططات الخاصة بالمؤسسة.

لذلك سنقوم بإنشاء التقديرات الخاصة بالمؤسسة بناء على المعلومات التي تحصلنا عليها من المحاسبة التحليلية. وسوف نقوم بإنشاء هذه التقديرات لكل من التكاليف ورقم الأعمال بالإضافة إلى التقديرات الخاصة بالنتائج و سنتبع في ذلك مخطط العمل التالي:

1/ تحديد معادلة خط الاتجاه العام: تعتبر هذه المعادلة النقطة الأولى والأساسية نطلق منها في التقديرات وتكون وفق المعادلة التالية:

$$Y = aX + b$$

حيث:

$$b = Y - aX \quad a = \frac{\sum XY - X \sum Y}{\sum X^2 - X \sum X}$$

حيث X تمثل أرقام السنوات و y الأرقام المتحصل عليها من المحاسبة التحليلية .

2/ نقوم بإنشاء التقديرات على مدى اربع سنوات 2011 - 2012 - 2013 - 2014 ، وذلك انطلاقا من معادلة خط الاتجاه العام.

ملاحظة: يعبر عن كل سنة من السنوات 2011 - 2012 - 2013 - 2014 على التوالي بالأرقام التالية: 1, 2, 3, 4 و n عدد السنوات , وقيم جميع الجداول التالية تكون مضروبة في 100000/1

1- التقديرات الخاصة بالتكاليف:

لدينا المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة التحليلية في الجدول التالي:

السنوات X	2011	2012	2013	2014
التكاليف Y	2118256	2074938	213742	1819156

معادلة خط الاتجاه العام:

X	Y	XY	X ²
1	2118256	2118256	1
2	2074938	4149876	4
3	213742	641226	9

4	1819156	7276624	16
10	6226092	14185982	30

$$X = 2.5 \quad Y = 1556523$$

$$Y \quad X = 2.5 \quad X \quad Y = 1556523$$

$$A = 2525890.7 \quad b = 9758204.5$$

ومنه معادلة خط الاتجاه العام تكون كما يلي: $Y = 2525890.7 - 4758204.5X$

وبناء على هذه المعادلة نقوم باستخراج التقديرات للسنوات الثلاثة المقبلة.

السنوات	2015	2016	2017
التقديرات والتكاليف	8871249	10391397	129230304

من جدول التقديرات نلاحظ بأن التكاليف سوف تتزايد خلال السنوات الثلاثة المقبلة وقد يكون هذا في صالح المؤسسة أو العكس.

- تكون هذه الزيادة في صالح المؤسسة إذا صاحبها الزيادة في الإنتاج مما يؤدي إلى الزيادة في رقم الأعمال وهذا يؤدي إلى الزيادة في ربح المؤسسة.
- تكون هذه الزيادة في غير صالح المؤسسة إذا كانت التكاليف غير ضرورية وليس لها علاقة بالإنتاج أي رغم الزيادة في التكاليف إلا أن حجم الإنتاج بقي على حاله هذا يؤدي إلى تحمل المؤسسة أعباء هي في غنى عنها، لذلك لابد من البحث على الأسباب التي أدت إلى تضخم هذه التكاليف ومحاولة التخفيض فيها إلى أقل قدر ممكن حتى لا يؤدي بها ذلك إلى خسارة في المستقبل.

2- التقديرات الخاصة برقم الأعمال:

لدينا المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة التحليلية ممثلة في الجدول التالي:

2014	2013	2012	2011	السنوات X
1865673	2159698	2479572	20405515	رقم الأعمال Y

إيجاد معادلة خط الاتجاه العام

X	Y	XY	X ²
1	2405515	2405515	1
2	2479572	4959144	4
3	2159698	6479094	9
4	1865673	7462692	16
10	8910458	21306445	30

$$X=2.5 \quad y=22477614.5$$

$$X \quad X=25 \quad X \quad Y=22276145$$

$$a=-193940 \quad b=2296246.5$$

ومنه تكون معادلة خط الاتجاه العام كما يلي:

$$Y=-193940X+2296246.5$$

وبناء على هذه المعادلة تكون لدينا التقديرات التالية:

2017	2016	2015	السنوات
21604884	21798824	21992764	التقديرات لرقم الأعمال

من خلال جدول التقديرات نلاحظ بأنه سيكون هناك تقريبا ثبات في رقم الأعمال خلال السنوات الثلاثة المقبلة أي أن المؤسسة سوف تحافظ على نسبة مبيعاتها في الأسواق .

3- التقديرات الخاصة بالنتيجة:

لدينا المعلومات المتحصل عليها من المحاسبة التحليلية والممثلة في الجدول التالي:

2014	2013	2012	2011	السنوات X
693114	832915	699541	630704	النتائج Y

إيجاد معادلة خط الاتجاه العام:

X	XY	Y	X ²
1	630704	630704	1
2	139908	699541	4
3	2507745	832915	9
4	2772456	693114	16
10	6050813	2856274	30

$$X=2.5 \quad Y=36447$$

$$X \quad X=25 \quad X \quad Y=364475$$

$$a=-43737 \quad b=473817.5$$

ومنه تكون معادلة خط الاتجاه العام كما يلي:

$$Y=-43737X+473817.5$$

وبناء على هذه المعادلة تكون لدينا التقديرات التالية:

2017	2016	2015	السنوات
167658.5	211395.5	255132.5	التقديرات بالنسبة للنتائج

بناء على جدول التقديرات نلاحظ أن المؤسسة سوف تشهد انخفاض في نتائجها , لذلك عليها أن تتخذ كل احتياطاتها لتفادي وقوع ذلك.

إن التقديرات التي تحصلنا عليها من الممكن أن تكون غير صحيحة , وذلك راجع إلى أننا لا نملك كل المعطيات عن المتغيرات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بكل من التكاليف ورقم الأعمال والنتائج , لذلك لا يمكننا أن نجزم بان هذه التقديرات أو الأرقام هي التي ستكون فعلا.

المطلب الثالث : لوحة القيادة .

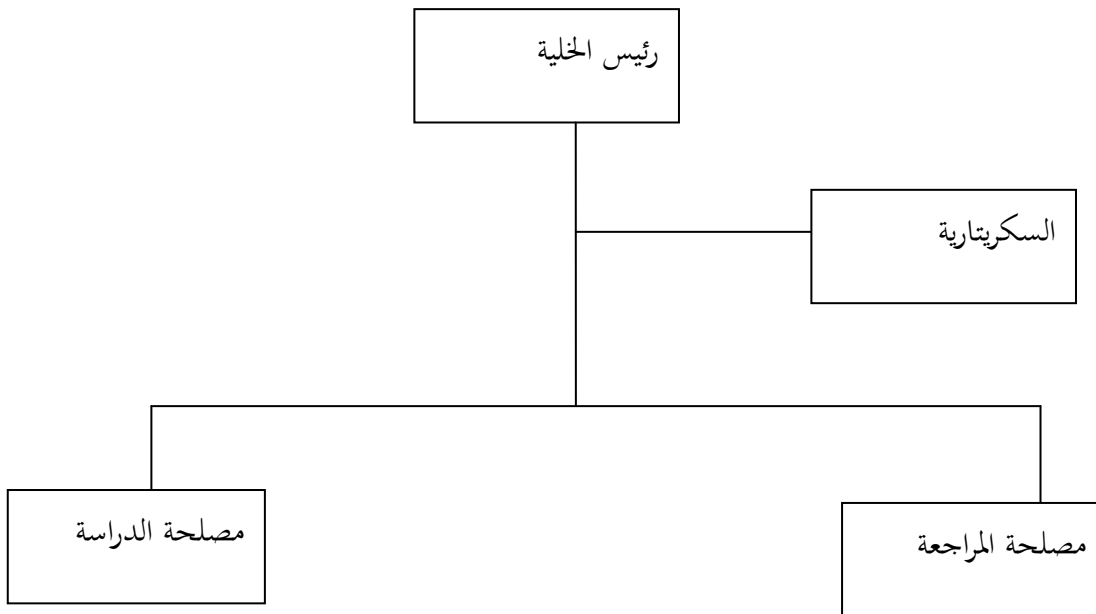
سنتطرق في هذا المطلب الى استخدامات لوحة القيادة بالاضافة الى التعريف بالخلية المكلفة باعدادها ، وهي خلية التدقيق ، التحليل والتركيب وكيفية عملها .

الفرع الاول : وظيفة خلية التدقيق ، التحليل و التركيب .

تعتبر خلية التدقيق ، التحليل والتركيب من اهم الخلايا في الفرع اذ هي محور تحليل المدخلات بعد جمعها وتركيبها من مختلف المصالح الاخرى وتقديمها في شكل جداول وبيانات تساعد مركز اتخاذ القرار على اتخاذ القرار الصائب في الوقت المناسب .

تحتوي هذه الخلية على 6 عمال مقسمين كما هو موضح في الشكل الاتي :

شكل رقم 09 : الهيكل التنظيمي لخلية التدقيق ، التحليل والتركيب :



المصدر : خلية التدقيق ، التحليل والتركيب .

1/ رئيس الخلية : وهو مسئول على مراقبة الاداء واتخاذ القرارات داخل الخلية .

2/ السكرتارية : تقوم بالاعمال الادارية وهي متصلة مباشرة برئيس الخلية .

3/ مصلحة المراجعة : وتحتوي على :

أ: مراجعة التسيير .

ب: مرجع التقني .

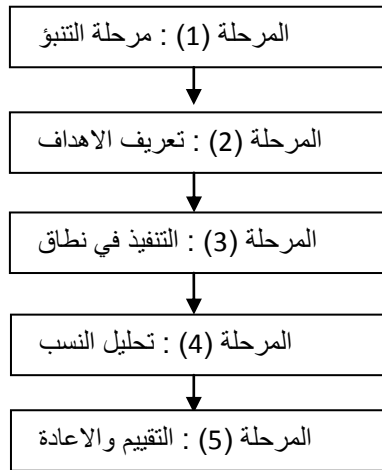
4/ مصلحة الدراسات : وتحتوي على :

أ: مكلف بالدراسات والحوصلة .

ب: مكلف بالإحصائيات .

❖ مرحلة اعداد لوحة القيادة من طرف الخلية :

الشكل رقم 10 : مراحل اعداد لوحة القيادة في فرع اتبيوتيكال :



المصدر : خلية التدقيق ، التحليل والتركيب .

الفرع الثاني : مدخلات معلومات الخلية .

تعتبر مدخلات المعلومات نقطة انطلاق عمل الخلية ، حيث يتم ادخالها عبر نظام يقوم بالفحص والتدقيق ،

وتركيبتها في جداول واشكال تظهر القيم والنسب المحققة ومقارنتها بالتنبؤات والاهداف المسطرة .

وفيما يلي شرح لمختلف مدخلات خلية التدقيق ، التحليل والتكيب .

1/ النتائج : ومصدرها مديرية المالية والمحاسبة وتمثل في :

- | | | |
|-------------------------------|---|--|
| عن طريق جدول حسابات النتائج . | { | <ul style="list-style-type: none"> • القيمة المضافة . • النتيجة الصافية . • نتيجة خارج الاستغلال . • نتيجة الاستغلال . |
|-------------------------------|---|--|

2/ رقم الاعمال :

- | | | |
|---------------------------|---|--|
| مديرية التجارة والتمويل . | { | <ul style="list-style-type: none"> • مبيعات انتاج التخصصات الصيدلانية . • مبيعات انتاج المواد الاولية . • مبيعات انتاج الطباعة . • تقييم الخدمات . |
|---------------------------|---|--|

3/ التكاليف :

- | | | |
|----------------------------|---|--|
| مديرية الموارد البشرية | { | <ul style="list-style-type: none"> • تكاليف المستخدمين . • تكاليف الاجور . |
| مديرية المالية والمحاسبة . | { | <ul style="list-style-type: none"> • التكاليف الادارية |
| مديرية الموارد البشرية . | { | <ul style="list-style-type: none"> • تكاليف التكوين . • تكاليف التبرص . |

- | | | |
|--|---|--|
| مديرية المالية والمحاسبة عن طريق جدول حسابات النتائج . | { | <ul style="list-style-type: none"> • تكاليف خارج الاستغلال • تكاليف اخرى |
|--|---|--|

4 / الانتاج :

- انتاج التخصصات الصيدلانية .
 - انتاج المواد الاولية .
 - انتاج الطباعة .
- مدير الانتاج لكل مديرية .

5 / المخزون :

- مخزون التخصصات الصيدلانية .
 - مخزون المواد الاولية .
 - مخزون مواد الطباعة .
 - مخزون قطاع الغيار .
 - مخزون منتوجات اخرى .
- مديرية المالية والمحاسبة بالتنسيق مع مدير الانتاج لكل وحدة ومسؤول المخازن .

6 / المستخدمين :

- اجمالي المستخدمين .
 - الموظفين الجدد .
 - المستخدمين الجدد، المتقاعدين ، المحولين ، الموقفين .
 - اجمالي ساعات الغياب .
 - المستخدمين المكونين .
 - اجمالي المتربصين .
- مديرية الموارد البشرية .

7 / المديونية :

- اجمالي الديون .
 - اجمالي فوائد الديون .
 - ديون الاستثمار .
 - ديون مؤسسات الفرع .
- مديرية المالية .

8/ المالية :

- مديرية المالية .
- مجموع الارادات .
 - السيولة المحققة .
 - المتاحات .
 - السيولة النقدية .

9/ النوعية :

- مديرية مراقبة الجودة
و مديرية المحاسبة .
- الكمية المسترجعة من مبيعات انتاج التخصصات الصيدلانية .
 - الكمية المسترجعة من مبيعات المواد الاولية .
 - الكمية المسترجعة من مبيعات انتاج الطباعة .

10/ المراقبة :

- تقرير مسؤول الانتاج .
- تقرير مسؤول الصيانة .
- تقرير مسؤول المخزون .
- تقرير مسؤول المالية .
- تقرير مسؤول النوعية .
- تقرير مسؤول الامن .

11/ الشراكة :

- خلية المشاريع .
- عدد عقود الشراكة على المدى القصير .
 - عدد عقود الشراكة على المدى المتوسط .
 - عدد عقود الشراكة على المدى الطويل .

12/ تطور المنتجات الجديدة :

- انتاج ومبيعات المنتجات الجديدة في سنتها الاولى N .
 - انتاج ومبيعات المنتجات الجديدة في سنتها الثانية N+1 .
 - انتاج ومبيعات لمنتجات الجديدة في سنتها الثالثة N+2 .
- الانتاج .
مديرية المحاسبة ومديرية

ومن خلال خلال ماسبق ذكره نلاحظ ان خلية التدقيق ، التحليل ، التركيب ، لها اتصال بجميع وحدات الفرع

خلاصة الفصل:

حاولنا في دراستنا هذه التطرق إلى كل الجوانب المتعلقة بأدوات مراقبة التسيير في مؤسسة صيدال , والمطابقة بين النظري والواقع في المؤسسة , إلا أننا وجدنا من الصعب إذا لم نقل من المستحيل القيام بهذه العملية بسبب عدم تزويدنا بالمعلومات الكافية.

من خلال الدراسة التي قمنا بها نستنتج انه ليس لكل المؤسسات أدوات فعالة لمراقبة التسيير وهذا راجع إلى عدم استخدامها بشكل صحيح , ولكي تنجح المؤسسات في عملها عليها أن تحاول التخفيف من الفارق الموجود بين النظري(القواعد النظرية) وبين التطبيق.

الخاتمة العامة

الخاتمة.

حاولنا في هذا الموضوع ابراز مفهوم مراقبة التسيير و الذي هو مجموع العمليات و الاجراءات التي تسمح للمسيرين بتقييم ادائهم و نتائجهم المحققة بالمقارنة مع ما كان مخطط و تحديدي الانحرافات و تصحيحها و مراقبة مدى نجاحة و فعالية الاداء داخل المؤسسة من اجل بلوغ اهدافها المسطرة و حاولنا التوسع في هذا المفهوم من خلال ابراز مدى اهمية مراقبة التسيير و دوره و هدفه في المؤسسة الذي يتلخص في المساهمة في تحقيق الاهداف المسطرة من طرف الادارة العليا و التنسيق بين مختلف مراكز المسؤوليات .

كما يمكن التحكم في عمليات التسيير و التحقق من كفاءة العمليات و نجاحة عمليات التسيير و ذلك بالإعتماد على مجموعة من الادوات و الخطوات لتحقيق ذلك من خلال المرونة التي يتميز بها هذا النظام ، سواء من ناحية الادوات المستخدمة او من ناحية قدرته على التأقلم مع الظروف المحيطة به .

بالإضافة الى ما سبق فإن لمراقبة التسيير اهمية استراتيجية فهو من بين الادوات الدائمة للمؤسسة من خلال المعلومات التي يوفرها من اجل اختيار الاستراتيجية التي يمكن تطبيقها و متابعتها اثناء عملية التنفيذ او التطبيق او تقييمها في النهاية من اجل تقييم نتائجها و بيان مدى فعاليتها

و في الاخير بينا دور نظام مراقبة التسيير في تحسين الاداء من خلال بعض الادوات و التقنيات التي تكون نظام مراقبة التسيير وهذه الادوات هي : المحاسبة التحليلية , الموازنات التقديرية ولوحة القيادة التي يتم كل منها الاخر .

المحاسبة التحليلية هي عبارة عن تقنية تساعد على تجميع البيانات المتعلقة بالتكاليف وتحليلها ومن ثم تقدم تقارير دقيقة الى ادارة المؤسسة , ويتم استعمال المحاسبة التحليلية في وظيفة مراقبة التسيير عن طريق التحليل المختلفة لكل من التكلفة المتغيرة ونقطة التعادل (عتبة المردودية) .

اما الموازنات التقديرية فهي لاتقل اهمية عن المحاسبة التحليلية وهي تحديد كمي لبرنامج عمل خلال فترة زمنية معينة فهي تساعد و تستخدم من طرف وظيفة مراقبة التسيير في اعداد تقارير الاداء و تحديد

اما لوحة القيادة التي هي الأخرى لها علاقة بباقي الأنظمة الأخرى الموجودة داخل المؤسسة فهي تمد مراقبة التسيير بالبيانات الضرورية وتبين المؤشرات التي اختيرت من طرف المسؤولين لمعرفة مدى تحقيق الأهداف المسطرة فهي تساعد في فرض الرقابة داخل المؤسسة .

نتائج البحث :

بعد القيام بالدراسة الوصفية و التحليلية لنظام مراقبة التسيير في المؤسسات الإقتصادية ، خلصنا إلى النتائج التالية:

- ❖ التأكد من مدى نجاعة وجدية الوسائل المستعملة من أجل تحقيق الأهداف المسطرة ، هي جوهر نظام مراقبة التسيير من خلال ما يركز عليه من معايير قياس الكفاءة والفعالية في تقييم الأداء.
- ❖ أنه لوضع نظام فعال لمراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية يجب توفير مجموعة من الشروط والعوامل التي تضمن نجاحه منها:

- ما يرتبط بالهيكل التنظيمية للمؤسسة والمتمثلة في التنظيم حسب مراكز المسؤولية.
- و منها ما يتعلق بمدى فعالية نظام المعلومات وذلك من خلال وضع نظام يضمن تدفق المعلومات بالشكل المطلوب و في الوقت المناسب تبعا لاحتياجات مراكز القرار في المؤسسة الاقتصادية والتعرف على الفرص واستغلالها بسرعة.
- كما أنه يجب الأخذ بعين الاعتبار العنصر البشري وذلك بتهيئة الذهنيات لأجل مناخ ملائم يسمح بتقبل و الاقتناع بفكرة مراقبة التسيير ومحتواها وأهدافها.
- كما لا ننسى أنه يجب ترك هامش حركة لمراقب التسيير من أجل أداء دوره ابتداء من المشاركة في وضع الأهداف و البرامج وتقييم الاقتراحات فيما يتعلق بالتنظيم ومراقبة النشاط.

● إن مساهمة نظام مراقبة التسيير في التحكم في التسيير تكمن فيما توفره أدواته وتقنياته ، انطلاقاً من مساهمته في وضع المخطط الاستراتيجي ، وهذا من خلال التشخيص الداخلي للمؤسسة الاقتصادية وتحليل محيطه الخارجي من أجل الخروج بالقرارات الإستراتيجية وترجمتها في شكل موازنات سنوية ومتابعة تنفيذها بمختلف معايير قياس المردودية و الأداء و تقنيات التحليل المالي لمعرفة وضعية المؤسسة الاقتصادية وتبليغ مستويات التنفيذ و الانحرافات المسجلة و نتائج التحليل بواسطة مؤشرات لوحة القيادة ، إذ تكامل مختلف تقنيات مراقبة التسيير هو الكفيل بضمان المتابعة المستمرة للنشاط ومن ثم التحكم في التسيير.

اقتراحات وتوصيات :

إن ما يوفره نظام مراقبة التسيير من ضمان استخدام أفضل للموارد المتاحة لتحقيق أهداف المؤسسة الاقتصادية المستخلصة من الإستراتيجية العامة بكفاءة و فعالية تجعل تطبيقه أكثر من ضرورة في المؤسسات الاقتصادية ، وعلى أمل تحقيق ذلك بناءً على النتائج المتوصل إليها يمكن تقديم التوصيات التالية:

❖ تبني نظام مراقبة التسيير في المؤسسات الاقتصادية عن قناعة و إعطائه المكانة الملائمة في الهيكل

التنظيمي من أجل ضمان سلطات أكبر و إمكانية تحرك أفضل.

❖ من يتولى منصب مراقب التسيير عليه أن يقوم بتصحيح المفاهيم حول مراقبة التسيير بأنه يساعد

على تحقيق الأهداف ، وليس عملية تفتيش.

❖ العمل على خلق نظام اتصالات فعال يسمح بسريران المعلومات في مختلف الاتجاهات و المتابعة

الدقيقة للمحيط الداخلي و الخارجي وكذا استغلال الفرص.

❖ تجميع أدوات الرقابة وجعلها متكاملة من أجل الوفاء بالغرض الموضوعة من أجله ، وهذا لن يتأتى

إلا في ظل نظام مراقبة التسيير يضمن الاستغلال الأمثل لنتائجها ضمن مسار يربط بينها و بين

الأهداف المسطرة.

❖ تحديد المسؤوليات بدقة وتوزيع السلطة بشكل مطابق لها ، وكذا تحفيز المسؤولين وحثهم على تأدية واجباتهم على أكمل وجه وذلك بوضع نظام للحوافز من أجل تحسين أدائهم ومن ثم تحقيق أهداف المؤسسة.

❖ تنظيم لوحات القيادة لجميع مراكز المسؤولية و التكاليف من أجل المتابعة الدقيقة لجميع نشاطات المؤسسة ومن ثم تحديد الانحرافات ودراستها و تحديد المسؤوليات.

قائمة المراجع

قائمة المراجع .

أولا :المراجع باللغة العربية :

أ- الكتب:

1. احمد نور_ المحاسبة الإدارية و اتخاذ القرارات و بحوث العمليات_الدار الجامعية للطباعة و النشر و التوزيع, الإسكندرية, 1997.
2. بو يعقوب عبد الكري_الحاسبة التحليلية_ديوان المطبوعات الجامعية,1998.
3. خالص صالح_تسيير ميزانيات المؤسسات الاقتصادية_ديوان المطبوعات الجامعية,بن عكنون,الجزائر, 1997.
4. خيرت ضيف_المحاسبة الادارية_الميزانيات التقديرية_دار النهضة العربية للطباعة و النشر,بيروت,1975.
5. د/علي حسين علي,د/مؤيد عبد الحسين فضل,د/ناجح باقر ابراهيم_بحوث العمليات و تطبيقاتها في وظائف المنشأة_دار زهران,عمان,1999.
6. صالح الرزق و عطا الله خليل وارد_مبادئ محاسبة التكاليف_الإطار النظري و العلمي.
7. عبد الحي مرعي و آخرون_محاسبة التكاليف المتقدمة لأغراض التخطيط و الرقابة_الدار الجامعية,الإسكندرية,مصر,2002.
8. عبد الحي مرعي و عبد الله عبد العظيم هلال_مقدمة في أساسيات محاسبة التكاليف_دار الجامعة الجديدة,الإسكندرية,2002.
9. عبد الحي مرعي و محمد طاحون_التكاليف في مجالي التخطيط و الرقابة_الدار الجامعية,الإسكندرية,1998.
10. عبد الفتاح ياغي_مبادئ الإدارة العامة_السعودية,مطبعة الفرزدق,1994.
11. علي احمد أبو الحسن_المحاسبة الإدارية المتقدمة_الدار الجامعية , الإسكندرية , بدون سنة نشر.
12. علي عبد الهادي مسلم_تحليل و تصميم المنظمات الجامعية_الدار الجامعية,الاسكندرية,طبعة 2002.
13. فركوس محمد_الموازنات التقديرية_أداة فعالة للتسيير_ديوان المطبوعات الجامعية,الجزائر,بن عكنون,2001.

14. فوزي غرايبيّة_محاسبة التكاليف(المبادئ,الإجراءات,الرقابة)_منشورات النهضة الإسلامية,عمان,1975.
 15. فيصل الخنطي,ناين حبرين,عبد الحليم كراجة_محاسبة التكاليف_دار الأمل للنشر و التوزيع,ط1,الأردن,1991.
 16. محمد رفيق الطيب_مدخل للتسيير_ديوان المطبوعات الجامعية,الجزء الثاني,الجزائر,1995.
 17. محمد سعيد اوكليل_تقنيات المحاسبة التحليلية_الجزء الأول,دار الأفاق,الجزائر,1991.
 18. ناصر دادي عدون_تقنيات مراقبة تسيير المحاسبة التحليلية_الجزء الثاني,دار البحث,قسنطينة الجزائر,1988.
- ب_الرسائل و الأطروحات :
1. بن يخلف مريم ,بلحياني زهرة_اهمية وظيفة مراقبة التسيير,مذكرة تخرج ليسانس في المالية-المدينة-2006/2005.
 2. بونقيب احمد_دور لوحات القيادة في زيادة فعالية مراقبة التسيير_مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية,تخصص ادارة الأعمال , جامعة المسيلة,الجزائر, 2006.
 3. تقيّة يوسفى,أمينة توزوت_أهمية وظيفة مراقبة التسيير_مذكرة نيل شهادة بكلية العلوم الاقتصادية.
 4. رشيد محمد بو كساني_المحاسبة التحليلية كأداة لاتخاذ القرار_مذكرة تخرج ضمن متطلبات شهادة ماجستير في علوم التسيير,المدرسة العليا للتجارة,1998.
 5. صفاء لشهب_نظام مراقبة التسيير و علاقته باتخاذ القرار_مذكرة ماجستير غير منشورة في علوم التسيير,تخصص إدارة الأعمال,جامعة الجزائر,2006.
 6. طبال محمد رياض ,خيبر لخضر_لوحة القيادة المالية و أثرها على اتخاذ القرار المالي-مذكرة تخرج ليسانس.
 7. عبد الوهاب السويسي_تحديد المحتوى و القياس باستعمال أسلوب لوحة القيادة_أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية,الجزائر, 2003..
 8. محمد الصغير قريشي_لوحة القيادة كأداة لمراقبة تسيير المؤسسات البنكية_مذكرة ماجستير غير منشورة في علوم التسيير,فرع إدارة الأعمال,جامعة ورقلة,الجزائر,2004.

ثانيا :المراجع باللغة الاجنبية:

- 1.D-ahmed oumar_l'entreprise de l'économie de
marché_cour.boumerddes.alger.1996.
- 2.N.guedj_le contrôle de gestion-éd d'organisation.1995.
- 3.M.gervais_controle de gestion _ed économique.7ème édition.paris.
- 4.J'R.sulzer_comment construr le tableau de bord_ed dunod.1975.
- 5.claud alazard.controle de gestion.5ème édition du
monde.france.2001.
- 6.fernandez.a_les nouveaux tableau de bord de décideurs.ed
ogisation.2ème édition.

الفطرس

الفهرس

I.....	التشكر
II.....	الإهداء
III.....	الاهداء
IV.....	قائمة الجداول
V.....	قائمة الاشكال
VI.....	قائمة المحتويات
أ.....	مقدمة عامة

الفصل الأول : المحاسبة التحليلية ضمن أدوات مراقبة التسيير .

06.....	تمهيد
07.....	المبحث الأول : وظيفة مراقبة التسيير بالمؤسسة الاقتصادية
07.....	المطلب الأول : تعريف وأهداف وظيفة مراقبة التسيير
07.....	الفرع الاول : تعريف مراقبة التسيير
08.....	الفرع الثاني : اهداف مراقبة التسيير
09.....	المطلب الثاني : مهام نظام مراقبة التسيير
09.....	الفرع الاول : مهام نظام مراقبة التسيير
09.....	الفرع الثاني : التحكم في التطوير
09.....	الفرع الثالث : الاستعمال الامثل لوسائل الانتاج
09.....	المطلب الثالث : مكانة ومسار وظيفة مراقبة التسيير
10.....	الفرع الاول : مكانة وظيفة مراقبة التسيير في المؤسسة
11.....	الفرع الثاني : مساؤ وظيفة مراقبة التسيير
14.....	المبحث الثاني:المحاسبة التحليلية كأداة من أدوات مراقبة التسيير

المطلب الأول: ماهية المحاسبة التحليلية	14
الفرع الاول : تعريف المحاسبة التحليلية	14
الفرع الثاني : وظائف المحاسبة التحليلية	15
الفرع الثالث : اهداف المحاسبة التحليلية	16
المطلب الثاني : موضوع ومجال استخدام المحاسبة التحليلية	16
الفرع الاول : موضوع المحاسبة التحليلية	16
الفرع الثاني : مجال استخدام المحاسبة التحليلية	17
المطلب الثالث : أساسيات حول التكاليف وسعر التكلفة	17
الفرع الاول : تعريف التكاليف وسعر التكلفة	17
الفرع الثاني : العناصر المكونة للتكاليف	18
الفرع الثالث : تصنيف التكاليف	19
المبحث الثالث : دور المحاسبة التحليلية في مراقبة التسيير	24
المطلب الأول : طبيعة ومتطلبات الرقابة على التكاليف	24
الفرع الاول : طبيعة الرقابة على التكاليف	25
الفرع الثاني : متطلبات الرقابة على التكاليف	26
المطلب الثاني : دور التكاليف في مجال الرقابة وتقييم الأداء	28
الفرع الاول : وضع معايير الاداء	28
الفرع الثاني : طرق ومصادر اعداد معايير الرقابة	29
الفرع الثالث : انواع المعايير	30
الفرع الرابع : خصائص المعيار الرقابي	31
الفرع الخامس : مستويات تقييم الاداء	31

المطلب الثالث: أنواع اساليب الرقابة الفعالة على التكاليف.....	38
.....خلاصة الفصل	34
الفصل الثاني : الموازنات التقديرية ضمن أدوات مراقبة التسيير	
.....تمهيد	36
.....المبحث الأول : مدخل عام للموازنات التقديرية	37
.....المطلب الأول : تعريف الموازنات التقديرية	37
.....المطلب الثاني : خصائص الموازنات التقديرية	39
.....المطلب الثالث:انواع الموازنات التقديرية	39
.....الفرع الاول : من ناحية الفترة الزمنية	39
.....الفرع الثاني : من حيث وحدة القياس المستعملة	40
.....الفرع الثالث : من ناحية طبيعة الاعمال التي تعطىها الموازنات التقديرية	40
.....الفرع الرابع : التقسيم على اساس معيار الثبات والمرونة	41
.....الفرع الخامس:من ناحية درجة التفاصيل التي تشتمل عليها الموازنات التقديرية	41
.....المبحث الثاني : شروط إعداد الموازنات التقديرية ومزاياها وسلبياتها	42
.....المطلب الأول : شروط إعداد الموازنات التقديرية	42
.....المطلب الثاني : إجراءات إعداد الموازنات التقديرية	43
.....المطلب الثالث : مراحل إعداد الموازنات التقديرية وتنفيذها	43
.....الفرع الاول : مراحل اعداد الموازنات التقديرية	43
.....الفرع الثاني : مرحلة تنفيذ الموازنات التقديرية	44
.....المطلب الرابع : مزايا وسلبيات الموازنات التقديرية	45
.....الفرع الاول : فوائد ومزايا الموازنات القديرية	45

45.....	الفرع الثاني : سلبيات الموازنات التقديرية
46.....	الفرع الثالث : حدود الانتفاع بالموازنات التقديرية
46.....	المبحث الثالث : الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية
46.....	المطلب الأول : أهمية الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية
47.....	الفرع الاول : اهمية الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية
47.....	الفرع الثاني : اهداف الرقابة باستخدام الموازنات التقديرية
48.....	المطلب الثاني : مراحل إعداد تقرير الأداء وتحديد الانحرافات
48.....	الفرع الاول : مرحلة اعداد تقارير الاداء وتحديد الانحرافات
49.....	الفرع الثاني : مرحلة تفصي الانحرافات وتحليلها
49.....	الفرع الثالث : مرحلة اتخاذ الاجراءات التصحيحية
49.....	المطلب الثالث : دور الموازنات التقديرية في مراقبة التسيير
50.....	الفرع الاول : الموازنات التقديرية والمسؤولية
50.....	الفرع الثاني : الرقابة على الموازنات
50.....	الفرع الثالث : تفصي اسباب الانحرافات وتعاليلها
51.....	خلاصة الفصل :

الفصل الثالث : لوحة القيادة ضمن ادوات مراقبة التسيير

53.....	تمهيد
54.....	المبحث الأول : ماهية لوحة القيادة
54.....	المطلب الأول : تعريف و مبادئ و خصائص لوحة القيادة
54.....	الفرع الاول : تعريف لوحة القيادة
55.....	الفرع الثاني : مبادئ لوحة القيادة

- 56..... الفرع الثالث : خصائص لوحة القيادة
- 56.....المطلب الثاني : مهام و اهداف و محتوى لوحة القيادة
- 57..... الفرع الاول : مهام لوحة القيادة
- 58..... الفرع الثاني : اهداف لوحة القيادة
- 59.....المطلب الثالث : مراحل اعداد لوحة القيادة و ادواتها
- 59..... الفرع الاول : مراحل اعداد لوحة القيادة
- 60..... الفرع الثاني : ادوات لوحة القيادة
- 61.....المبحث الثاني : أنواع لوحة القيادة
- 61.....المطلب الأول : لوحة القيادة الكلاسيكية
- 61..... الفرع الاول : ماهية لوحة القيادة
- 62..... الفرع الثاني : محتويات لوحة القيادة المالية
- 62..... الفرع الثالث : حدود لوحة القيادة المالية
- 63.....المطلب الثاني : لوحة القيادة الاستراتيجية
- 63..... الفرع الاول : تعريف لوحة القيادة الاستراتيجية
- 64..... الفرع الثاني : منهجية بناء لوحة القيادة الاستراتيجية
- 65.....المطلب الثالث : لوحة القيادة المستقبلية
- 65..... الفرع الاول : محاور لوحة القيادة المستقبلية
- 67..... الفرع الثاني : لوحة القيادة المستقبلية وبعدها التنظيمي
- 69..... الفرع الثالث : المدخل الانتقادي للوحة القيادة المستقبلية
- 69.....المبحث الثالث : المؤشر كمكون أساسي للوحة القيادة
- 70.....المطلب الأول : مفهوم المؤشرات

- 70..... الفرع الاول : تعريف المؤشر وكيفية بنائه
- 71..... الفرع الثاني : معايير اختيار المؤشرات
- 72..... الفرع الثالث : خصائص المؤشرات
- 72..... المطلب الثاني : مهام المؤشرات
- 73..... المطلب الثالث : انواع المؤشرات
- 76..... المطلب الرابع : دور لوحة القيادة في مراقبة التسيير
- 78..... خلاصة الفصل :
- 79..... الفصل الرابع : دراسة حالة مجمع صيدال
- 80..... تمهيد :
- 81..... المبحث الأول : تقييم مجمع صيدال
- 81..... المطلب الأول : لمحة تاريخية عن مجمع صيدال
- 81..... الفرع الاول : نشأة مجمع صيدال
- 82..... الفرع الثاني : الهيكا التنظيمي لمجمع صيدال
- 83..... المطلب الثاني : دخول مجمع صيدال مجال الخصوصية واهدافه ومجلسه العلمي
- 83..... الفرع الاول : خصوصية مجمع صيدال
- 84..... الفرع الثاني : اهداف مجمع صيدال
- 84..... الفرع الثالث : المجلس العلمي لمجمع صيدال
- 85..... المطلب الثالث : صيدال في السوق العالمية
- 85..... الفرع الاول : عملية التصدير
- 85..... الفرع الثاني : صيدال الجودة والنوعية
- 86..... المبحث الثاني :تقديم فرع المضادات الحيوية

86.....	المطلب الأول :لمحة تاريخية حول فرع انتبيوتيكال واهدافه
86.....	الفرع الأول : لمحة تاريخية حول فرع انتبيوتيكال
87.....	الفرع الثاني : اهداف فرع انتبيوتيكال
87.....	المطلب الثاني : الهيكل التنظيمي لفرع انتبيوتيكال
89.....	الفرع الاول : الخلايا
89.....	الفرع الثاني : المديریات
91.....	المبحث الثالث :دراسة حالة مجمع صيدال
91.....	المطلب الأول : المحاسبة التحليلية بفرع انتبيوتيكال بالمدينة
95.....	المطلب الثاني :الموازنات التقديرية بفرع انتبيوتيكال بالمدينة
100.....	المطلب الثالث : لوحة القيادة بفرع انتبيوتيكال بالمدينة
100.....	الفرع الاول : وظيفة خلية التدقيق ، التحليل والتركيب
101.....	الفرع الثاني : مدخلات معلومات الخلية
106.....	خلاصة الفصل :
107.....	الخاتمة العامة
113.....	قائمة المراجع
117.....	الفهرس